CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL S. Alber van 18 maart 1999 *

A — Inleiding

1. In deze zaken gaat het om de vraag, of belastingen ten gunste van het toerisme het karakter van omzetbelasting bezitten en dus ingevolge het gemeenschapsrecht niet mogen worden gehandhaafd of ingevoerd. Het Verwaltungsgerichtshof Wien (Oostenrijk) heeft het Hof daarom vragen gesteld over de verenigbaarheid van de in Tirol, Karinthië en Stiermarken geheven belastingen ter bevordering van het vreemdelingenverkeer met de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [1] (hierna: „Zesde richtlijn"). Deze belasting wordt in het Steiermärkische Tourismusgesetz aangeduid als „Interessentenbeiträge", in het Tiroler Tourismusgesetz als „Pflichtbeiträge", en in de in Karinthië geldende regeling als „Fremdenverkehrsabgaben". Hierna zal ik voor al deze belastingen het woord „toerismebelasting" gebruiken.

2. De bij het Verwaltungsgerichtshof Wien aanhangige zaken hebben met elkaar gemeen, dat in alle gevallen de verzoekers zich op het standpunt stellen, dat de administratieve beschikkingen waarbij zij aan de toerismebelasting zijn onderworpen, moeten worden vernietigd, aangezien deze belasting niet een belasting is die ingevolge artikel 33 van de Zesde richtlijn mag worden ingevoerd of gehandhaafd.

3. Dit artikel, 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 [2], luidt:

„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." [3]

* Oorspronkelijke taal: Duits.

1 — PB L 145, blz. 1.

2 — PB L 376, blz. 1.

3 — Cursivering van mij.

Nationale wettelijke bepalingen

4. Stiermarken: Volgens § 27, lid 1, van het Steiermärkische Tourismusgesetz 1992 moeten „Tourismusinteressenten" [waaronder volgens de definitie in § 1, sub 5, van het Tourismusgesetz [4] moeten worden verstaan alle personen „die direct of indirect economisch belang hebben bij het toerisme in Stiermarken", „in Stiermarken zelfstandig een bedrijfs- of beroepsactiviteit in de zin van § 2 Umsatzsteuergesetz 1972 (...) uitoefenen", en „daartoe in een toeristische gemeente van het Land een zetel of een vestiging (...) hebben"] per kalenderjaar „Interessentenbeiträge" betalen aan de VVV's. Het bedrag van deze heffing varieert naar gelang van het voordeel dat het toerisme de ondernemer oplevert.

5. De gemeenten worden naar gelang van hun betekenis voor het toerisme ingedeeld in een bepaalde categorie — A, B, C of D — of als „Statutarstadt", waarbij de betekenis voor het toerisme wordt bepaald aan de hand van, onder meer, het aantal overnachtingen per inwoner en de „omzet die specifiek met het toerisme wordt behaald". Gemeenten die niet voldoen aan de voorwaarden om te worden aangemerkt als gemeente met betekenis voor het toerisme, vallen in categorie D. Gemeenten die in een van de eerste drie categorieën dan wel als „Statutarstadt" zijn ingedeeld, worden overeenkomstig § 1, sub 2, van het Steiermärkische Tourismusgesetz als toeristische gemeenten beschouwd.

6. Bij de berekening van de betrokken belasting speelt ook een rol, tot welke beroepsgroep de onderneming behoort. De verschillende beroepsgroepen worden bij verordening van de Landesregierung ingedeeld in zeven bijdragegroepen, waarbij het economisch nut dat het toerisme de ondernemingen oplevert, beslissend is. Volgens § 2 van deze verordening moeten beroepsgroepen die niet met zoveel woorden worden genoemd, worden ingedeeld in bijdragegroep 5, en beroepsgroepen die zich bezighouden met groothandel, in bijdragegroep 6.

7. De grondslag voor de berekening van de bijdrage is de door de ondernemer behaalde omzet. De aan belasting onderworpen omzet is volgens § 31 van het Steiermärkische Tourismusgesetz „het totaal van de belastbare omzet in de zin van (...) het Umsatzsteuergesetz, die twee jaar vóór het lopende jaar is behaald". Het bedrag van de verschuldigde bijdrage blijkt uit tabellen, waarin rekening wordt gehouden met de bijdragegroep waartoe de ondernemer behoort, het niveau van de omzet, alsmede de categorie waarin de toeristische gemeente waar de bijdrage moet worden betaald, is ingedeeld. Er is zowel een minimum- als een maximumbedrag vastgesteld. Ook zijn bepaalde uitzonderingen voorzien.

4 — In de versie zoals gepubliceerd in *Landesgesetzblatt* nr. 55/1994.

8. Tirol: Ingevolge het Tiroler Tourismusgesetz 1991 [5] zijn alle ondernemers in de zin van het Umsatzsteuergesetz 1994, die „direct of indirect" belang hebben bij het toerisme in Tirol, verplicht aangesloten bij een VVV. De belasting bestaat dus in verplichte bijdragen aan een van de plaatselijke VVV's en aan het Tourismusförderungsfonds (fonds tot bevordering van het toerisme). Ook hier worden degenen waarvoor het verplichte lidmaatschap van een VVV geldt, op grond van hun beroep ingedeeld in bijdragegroepen. Volgens de verwijzende rechter is voor die indeling bepalend, de verhouding tussen het resultaat dat de beroepsgroep — naar algemene economische ervaring — direct of indirect met het toerisme behaalt, en het overeenkomstige totaalresultaat van alle beroepsgroepen. Ook worden de gemeenten naar gelang van het aantal overnachtingen per inwoner ingedeeld in een bepaalde categorie.

9. Als heffingsgrondslag voor de bijdrage geldt in beginsel de door de ondernemer behaalde jaaromzet, met dien verstande dat alleen die transacties worden getroffen, waarvan daadwerkelijk kan worden aangenomen, dat zij, althans indirect, mede verband houden met het toerisme in Tirol.

10. Karinthië: Volgens § 3, lid 1, van het Fremdenverkehrsabgabegesetz 1994 [6] zijn alle zelfstandigen „die voordeel halen uit het vreemdelingenverkeer", onderworpen aan een toerismebelasting die jaarlijks moet worden voldaan. Volgens dezelfde wet wordt een zelfstandige geacht voordeel te halen uit het vreemdelingenverkeer, indien hij een in de bijlage bij de wet genoemde of een daarmee vergelijkbare activiteit uitoefent. Bewijs van het tegendeel is mogelijk.

11. Als heffingsgrondslag geldt overeenkomstig § 5 van voormelde wet de belastbare omzet in de zin van het Umsatzsteuergesetz. Het voor verschillende bijdragegroepen vastgestelde tarief is een promillage van de belastbare omzet die twee jaar eerder in Karinthië is behaald, waarbij een vast minimumbedrag geldt. De hoogte van de heffing varieert per bijdragegroep naar gelang van het voordeel dat het vreemdelingenverkeer wordt geacht op te leveren.

12. Daar het Verwaltungsgerichtshof Wien twijfelt aan de verenigbaarheid van de verschillende toerismebelastingen met de Zesde richtlijn, heeft het het Hof overeenkomstig artikel 177 EG-Verdrag de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

Zaak C-338/97 (Stiermarken):

„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 stel-

5 — *Landesgesetzblatt* nr. 24, in de versie van de Landesgesetze LGBl. nrs. 71/1992 en 111/1994.

6 — *Landesgesetzblatt* für Kärnten nr. 59/1994 (in de versie van het Landesgesetzblatt für Kärnten nr. 89/1994).

sel 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 naargelang 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 (Tirol):

„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 (Karinthië):

„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?"

B — Standpuntbepaling

13. Met betrekking tot artikel 33 van de Zesde richtlijn wil ik allereerst de volgende algemene opmerkingen maken:

14. Zoals het Hof herhaaldelijk (bijvoorbeeld in de arresten Kerrutt, Wisselink e.a. en Giant) heeft gepreciseerd, staat artikel 33 enkel in de weg aan belastingen die met de BTW concurreren [7], en waarvan de heffing leidt tot cumulatie met de over

7 — Arresten van 8 juli 1986, Kerrutt (73/85, Jurispr. blz. 2219, punt 22); 13 juli 1989, Wisselink e.a. (93/88 en 94/88, Jurispr. blz. 2671, punt 14), en 19 maart 1991, Giant (C-109/90, Jurispr. blz. I-1385, punt 9).

dezelfde handeling geheven BTW, wanneer deze belastingen het karakter van omzetbelasting bezitten. [8]

15. De afbakeningscriteria moeten, evenals de tekst van artikel 33, worden gezien in het kader van het geharmoniseerde stelsel van omzetbelasting, dat de vorm heeft van een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. [9] Dit stelsel berust ingevolge artikel 2 van de Eerste BTW-richtlijn [10] 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 de heffing. 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.

16. Artikel 33 van de Zesde richtlijn heeft in dit verband ten doel 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 waardoor handelstransacties op eenzelfde wijze worden getroffen als door de BTW. [11] Volgens vaste rechtspraak van het Hof (zie bijvoorbeeld de arresten Bozzi en Dansk Denkavit en Poulsen Trading) moeten in ieder geval 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. Artikel 33 staat dus niet in de weg aan belastingen, rechten en heffingen die deze wezenlijke kenmerken niet bezitten. [12] Als wezenlijke kenmerken van de BTW merkt het Hof aan:

— de BTW is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten;

— het bedrag ervan is evenredig aan de prijs van die goederen en diensten;

— zij wordt in elke fase van het productie- en distributieproces geheven en drukt derhalve op de prijs van de diensten en goederen, zodat zij uiteindelijk wordt gedragen door de consument [13];

8 — Arresten Kerrutt (aangehaald in voetnoot 7, punt 22), en Wisselink e.a. (aangehaald in voetnoot 7, punt 14).

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

10 — Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301).

11 — Arrest Rousseau Wilmot (aangehaald in voetnoot 9, punt 16).

12 — Arresten van 7 mei 1992, Bozzi (C-347/90, Jurispr. blz. I-2947, punten 9 e.v.), en 31 maart 1992, Dansk Denkavit en Poulsen Trading (C-200/90, Jurispr. blz. I-2217, punt 11).

13 — Arresten van 3 maart 1988, Bergandi (252/86, Jurispr. blz. 1343, punt 8), en 26 juni 1997, Careda e.a. (C-370/95, C-371/95 en C-372/95, Jurispr. blz. I-3721, punt 15).

— 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 voorgaande transacties is betaald. [14]

17. Verweerders in de hoofdgedingen (hierna: „verweerders") hebben onder meer betoogd, dat een onderzoek van deze verschillende kenmerken niet beslissend is voor de vaststelling, dat de litigieuze belastingen verenigbaar zijn met artikel 33. Deze belastingen zouden veeleer in hun totaliteit in het licht van deze bepaling moeten worden bezien. Een onderzoek van de door het Hof geformuleerde wezenlijke kenmerken van de BTW, zoals dit in verband met de vraag of een belasting verenigbaar is met artikel 33, regelmatig wordt verricht, kan echter ook in casu niet achterwege worden gelaten. Eventueel kunnen in aansluiting daarop de thans in geding zijnde toerismebelastingen nog in hun totaliteit worden bezien. Ik zal hieronder dan ook in de eerste plaats nagaan, of de betrokken belastingen de reeds genoemde wezenlijke kenmerken van de BTW bezitten.

18. Vooruitlopend op het resultaat van mijn onderzoek, merk ik al meteen op, dat de litigieuze toerismebelastingen de meeste van deze kenmerken niet vertonen, zodat op basis van het onderzoek van al deze kenmerken moet worden geconcludeerd, dat zij niet het karakter van omzetbelasting in de zin van artikel 33 bezitten.

14 — Arresten Bozzi (aangehaald in voetnoot 12, punt 12); Bergandi (aangehaald in voetnoot 13, punt 15); Wisselink e.a. (aangehaald in voetnoot 7, punt 18); Giant (aangehaald in voetnoot 7, punten 11 e.v.), en Dansk Denkavit en Poulsen Trading (aangehaald in voetnoot 12, punt 11).

19. Uit praktische overwegingen zal ik niet alle door partijen aangevoerde argumenten tegelijk samenvatten, maar in plaats daarvan bij mijn onderzoek van de verschillende kenmerken vermelden, wat daarover is gezegd.

De algemene toepasselijkheid

20. Verzoekers in de hoofdgedingen (hierna: „verzoekers") zijn van mening, dat de toerismebelastingen algemeen van toepassing zijn. Dit blijkt huns inziens reeds uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie, volgens welke bijvoorbeeld in Tirol een groot aantal, doch niet alle beroepsgroepen de betrokken bijdrage moeten voldoen. Deze informatie mag niet in twijfel worden getrokken.

21. Verzoekers betogen voorts, dat de facto elke ondernemer die aan de omzetbelasting is onderworpen, ook toerismebelasting verschuldigd is. Zo zijn er in Tirol ongeveer 700 beroepsgroepen ingesteld, die elk tot een bepaalde bijdragegroep behoren. En in Stiermarken is er een soort restcategorie, wat betekent dat alle niet met name genoemde beroepsgroepen automatisch in een bepaalde bijdragegroep vallen. Een uiterst klein gedeelte van de ondernemers is dan ook maar van betaling van de toerismebelasting vrijgesteld. Deze uitzonderingen komen overigens voor een deel overeen met die van het Umsatzsteuergesetz. In Karinthië wordt in de regeling inzake de toerismebelasting zelfs met zoveel woorden naar deze uitzonderingen verwezen.

22. Zelfs indien in de toepasselijke wet een vrijstellingsmogelijkheid is voorzien, kan het daartoe vereiste bewijs volgens verzoekers nauwelijks worden geleverd, aangezien reeds een indirect belang bij het toerisme volstaat om de ondernemer belastingplichtig te maken. Zo worden bijvoorbeeld ook advocaten en artsen gerekend tot degenen die belang hebben bij het toerisme en derhalve de belasting verschuldigd zijn. De toepassing van het criterium inzake het uit het toerisme verkregen voordeel beperkt niet de kring der belastingplichtigen, doch bepaalt enkel de hoogte van de bijdrage. Derhalve is er in geen van de Bundesländer een beroepsgroep van betekenis die van de betalingsverplichting is vrijgesteld.

23. Verzoekers voeren bovendien aan, dat dergelijke toerismebelastingen in praktisch het gehele federale gebied — dus in heel Oostenrijk — worden geheven, zodat alle ondernemers in het hele land erdoor worden getroffen, ongeacht of er daadwerkelijk een relatie met het toerisme bestaat. Dat de verschillende belastingen op het niveau van de deelstaten geregeld zijn, is in dit verband irrelevant. De Zesde richtlijn moet ook gelden voor de in de afzonderlijke Bundesländer geldende regelingen, daar zij anders wel zeer gemakkelijk zou kunnen worden omzeild.

24. Verzoekers verwijzen ook naar de heffingsgrondslag van de toerismebelasting. Deze wordt gevormd door het totaal van de belastbare omzet in de zin van het Umsatzsteuergesetz en omvat derhalve alle leveringen van goederen en diensten, dat wil zeggen de omzet in geheel Oostenrijk, met uitzondering van Wenen. De weinige objectieve uitzonderingen die bestaan, doen hieraan niet af, aangezien ook de omzetbelastingregeling zelf bepaalde uitzonderingen kent. Verzoekers wijzen voorts op een verschil met de zaak SPAR [15], waarin het Hof de Oostenrijkse bijdrage die bestemd is voor de financiering van de kamers van koophandel, als verenigbaar met de Zesde richtlijn heeft aangemerkt. Terwijl bij die bijdrage de omzet van de leveranciers tot uitgangspunt wordt genomen, gaat het bij de onderhavige toerismebelasting om de door de ondernemer zelf behaalde omzet.

25. Verzoekers merken tot slot op, dat er ook procedureel gezien een nauwe relatie met de regeling inzake de omzetbelasting bestaat. Zo plegen wijzigingen in het Umsatzsteuergesetz te worden overgenomen in de Tiroler regeling betreffende de toerismebelasting. Bovendien wordt met het oog op de berekening van de belasting een afschrift van de aanslag omzetbelasting overgelegd.

26. Onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof, volgens welke aan het algemeenheidscriterium alleen dan niet is voldaan, wanneer slechts bepaalde goederen en diensten door de belasting worden getroffen, komen verzoekers dan ook tot de slotsom, dat het hier om een algemene

15 — Arrest van 19 februari 1998 (C-318/96, Jurispr. blz. I-785).

belasting gaat. Het door verweerders aangevoerde feit dat de belastinggelden worden gebruikt ter ondersteuning van de VVV's en ter bevordering van het vreemdelingenverkeer, kan in dit verband geen rol spelen, aangezien anders de criteria van artikel 33 wel zeer eenvoudig zouden kunnen worden omzeild.

27. De Oostenrijkse regering en de betrokken Bundesländer zijn daarentegen van mening, dat de toerismebelasting geen algemene belasting op goederen en diensten is. Het voorwerp van de belastingheffing is ingeperkt ten opzichte van dat van de omzetbelasting. Bovendien drukt de toerismebelasting enkel op het voordeel dat het toerisme oplevert. Dit voordeel kan worden beschouwd als een door het toerisme gecreëerde opbrengst, dat wil zeggen praktisch als een specifiek met het vreemdelingenverkeer verband houdende toegevoegde waarde.

28. Wanneer men kijkt naar datgene wat de toerismebelasting beoogt te belasten, kan deze belasting ook niet als een verbruiksbelasting, dat wil zeggen als een indirecte belasting worden beschouwd. Economisch gezien moet de omzetbelasting altijd door de eindverbruiker worden gedragen, terwijl bij de toerismebelasting, die weliswaar aan de hand van de omzet wordt berekend, uitsluitend het door de ondernemer behaalde voordeel wordt belast.

29. Daar niet alle ondernemers voordeel halen uit het toerisme, zijn zij ook niet allen aan de toerismebelasting onderworpen. Verweerders wijzen in dit verband met name op de in de verschillende regelingen voorziene uitzonderingen. Wat Tirol betreft, bevestigen zij weliswaar, dat een relatief groot aantal beroepsgroepen wordt getroffen, doch niet alle. Zo wordt van een door de Tiroler ondernemingen behaalde totale omzet van ongeveer 270 miljard ÖS slechts een bedrag van circa 60 miljard ÖS als berekeningsgrondslag voor de toerismebelasting gebruikt.

30. Verweerders wijzen er bovendien meermaals op, dat de indeling van een beroepsgroep in een bepaalde bijdragegroep enkel betekent, dat wordt vermoed dat het toerisme deze beroepsgroep een bepaald voordeel oplevert. Dit betekent echter niet, dat bijvoorbeeld in Tirol allen die tot de betrokken beroepsgroep behoren, ook verplicht zijn aangesloten bij de plaatselijke VVV. Dat verplichte lidmaatschap is veeleer gebaseerd op de feitelijke relatie die tussen de ondernemer en het toerisme bestaat. Bovendien bestaan er voor hele takken van de economie aparte regelingen, aangezien de belastbare omzet hier geen geschikt aanknopingspunt is. Verder geldt ook voor 38 % van de verplicht aangeslotenen (ongeveer 21 000 ondernemers) de omzet niet als grondslag voor de berekening, daar deze ondernemers een vast bedrag betalen.

31. Als andere belangrijke uitzondering noemen verweerders, dat bijvoorbeeld in Tirol de omzet uit de export niet in de heffingsgrondslag wordt begrepen. Onder export wordt in dit verband ook verstaan de uitvoer naar andere Bundesländer. Bij de vaststelling van de toerismebelasting wordt met andere woorden enkel uitgegaan van

de verrichtingen die in Tirol hebben plaatsgevonden, aangezien alleen hiervan daadwerkelijk kan worden aangenomen, dat zij, althans indirect, verband houden met het toerisme in Tirol. Daarenboven zijn bepaalde activiteiten, zoals de verhuur van woningen aan niet-toeristen, waarover wel omzetbelasting verschuldigd is, volledig van de toerismebelasting vrijgesteld.

32. Een ander verschil met de omzetbelasting is, dat deze ook voor buitenlandse ondernemingen geldt, terwijl het verplichte lidmaatschap van een VVV enkel geldt voor de ondernemingen die in het werkgebied van de betrokken VVV gevestigd zijn.

33. Het Bundesland Stiermarken merkt nog op, dat de toerismebelasting een directe belasting is, die weliswaar afhankelijk kan zijn van de omzet, maar waarvoor geen harmonisatieplicht geldt en die dus niet aan artikel 33 kan worden getoetst. Het wijst tot slot op het zuiver lokale karakter van de belasting, die slechts in 203 van de 543 gemeenten in Stiermarken wordt geheven. Met betrekking tot de heffingsgrondslag merkt het op, dat de aanknoping aan de omzet volgens de rechtspraak van het Hof nog niet betekent, dat er sprake is van een algemene belasting in de zin van artikel 33.

34. De Commissie merkt om te beginnen op, dat van een algemene toepasselijkheid moet worden uitgegaan, wanneer alle economische verrichtingen in de betrokken lidstaat door de belasting worden getroffen. Volgens de rechtspraak ontbreekt een algemeen karakter, wanneer de belasting slechts op bepaalde goederen, activiteiten en personen van toepassing is. Bij haar bespreking van de afzonderlijke belastingregelingen merkt de Commissie op, dat niet precies is vast te stellen, hoeveel gemeenten en beroepsgroepen daadwerkelijk door de belasting worden getroffen. Haars inziens kan echter hoe dan ook worden gezegd, dat de belasting niet tot bepaalde goederen, activiteiten en personen beperkt is.

35. In het kader van mijn juridische beoordeling van de aangevoerde argumenten wil ik allereerst opmerken, dat verweerders' betoog, dat de toerismebelasting niet drukt op de totale transactie als zodanig, doch enkel op het uit de transactie voortvloeiende, met het toerisme verband houdende voordeel, niet kan worden gevolgd. Daaruit alleen kan namelijk niet worden afgeleid, dat de belasting niet algemeen van toepassing is op goederen en diensten. Zoals verweerders hebben beklemtoond, is een *indirect voordeel* uit het toerisme al voldoende om een betalings- of bijdrageplicht te doen ontstaan. Wanneer dit begrip zeer ruim wordt opgevat, kan dit betekenen dat nagenoeg alle ondernemers worden getroffen en de belasting algemeen, dat wil zeggen als een belasting in de zin van artikel 33, van toepassing is. Een dergelijke benadering lijkt helemaal gerechtvaardigd te zijn gelet op hetgeen is gezegd over de betekenis die het toerisme voor de economie van de verschillende Bundesländer heeft.

36. Derhalve moet worden onderzocht, of de toerismebelasting alle economische activiteiten in het betrokken Bundesland treft. Verzoekers hebben gelijk waar zij stellen, dat bij dit onderzoek moet worden uitgegaan van de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens. Daaruit blijkt in elk geval voor Tirol, dat die belasting door een groot aantal beroepsgroepen, zij het niet door alle, moet worden betaald. Volgens de verwijzende rechter kan niet worden gesteld, dat alleen individuele transacties door de heffing worden getroffen. Zelfs op basis van deze gegevens kan echter nog niet met zekerheid worden gezegd, dat aan het algemeenheidscriterium is voldaan. Dit betekent, dat ook in het geval van de Tiroler regeling de algemene toepasselijkheid van de verplichte bijdragen moet worden onderzocht. Voor Karinthië en Stiermarken is dit onderzoek zonder meer noodzakelijk, daar voor deze twee Bundesländer de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens minder duidelijk zijn.

37. De Commissie merkt terecht op, dat volgens de rechtspraak van het Hof een belasting geen algemeen karakter heeft, wanneer zij slechts op bepaalde goederen, activiteiten en personen van toepassing is. Zo heeft het Hof uitgemaakt, dat een bijzondere verbruiksbelasting op personenauto's geen algemene belasting is, daar zij „slechts drukt op (...) specifieke categorieën producten". [16]

38. Het Hof heeft op dezelfde wijze beslist ten aanzien van een door een gemeente ingevoerde regeling op grond waarvan eenieder die gewoonlijk of bij gelegenheid openbare vertoningen of vermakelijkheden op het grondgebied van de gemeente organiseerde en bezoekers of deelnemers daarvoor entreegeld deed betalen, een speciale belasting verschuldigd was op het brutobedrag van al de ontvangsten. Deze belasting werd door het Hof niet als een algemene belasting beschouwd, daar zij slechts op een beperkte categorie van goederen en diensten werd toegepast. [17]

39. Tot slot is een aanvullende bijdrage ten gunste van de Cassa di Previdenza, waarbij alle advocaten en procureurs die in Italië op bestendige wijze hun beroep uitoefenen, gehouden zijn zich aan te sluiten, als een niet-algemene heffing aangemerkt. Alle bij de orde van advocaten en procureurs ingeschreven personen moesten een bepaald verhogingspercentage toepassen op alle honoraria die deel uitmaakten van hun jaaromzet in de zin van de BTW, en het bedrag ervan afdragen aan de Cassa. Ook hier oordeelde het Hof, dat deze aanvullende bijdrage geen heffing met een algemeen karakter was. Hiertoe voerde het aan, dat enkel advocaten en procureurs de bijdrage verschuldigd waren en dat de regeling bovendien niet voor al hun honoraria gold, doch alleen voor hun gerechtelijke werkzaamheden. [18]

40. Door de in casu door verweerders aangevoerde uitzonderingen wordt de verhouding tussen regel en uitzonderingen niet

16 — Arrest Wisselink e.a. (aangehaald in voetnoot 7, punt 20).

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

18 — Arrest Bozzi (aangehaald in voetnoot 12, punt 14).

in zodanige mate omgekeerd, dat de toerismebelasting, in tegenstelling tot de BTW, slechts in een klein aantal (uitzonderings-)gevallen moet worden betaald. Derhalve kan niet worden gezegd, dat deze belasting slechts op specifieke goederen, activiteiten en personen van toepassing is. Zeker, er zijn uitzonderingen, maar die bestaan in de BTW-regeling ook.

41. Deze conclusie wordt bevestigd door het feit dat — zoals is betoogd — het begrip „indirect voordeel" zeer ruim wordt opgevat. Ook artsen en advocaten worden immers als indirect begunstigden beschouwd. Bij artsen is dit zelfs het geval wanneer zij kunnen aantonen, dat er onder hun patiënten geen toeristen zijn. In dit verband wijs ik ook op de restcategorie waarin de in Stiermarken geldende regeling voorziet, waardoor in eerste instantie alle beroepen in een bepaalde bijdragegroep worden ingedeeld. Ook al is de indeling in een bijdragegroep aanvankelijk slechts een vermoeden en kan een individuele ondernemer — indien het hem niet al te moeilijk wordt gemaakt — ervoor zorgen, dat hij van de verplichting tot het betalen van de belasting wordt vrijgesteld, het kan hierbij slechts om enkele uitzonderingen gaan. Dit geldt ook voor de transacties die buiten Tirol worden verricht en voor de berekening van de toerismebelasting buiten beschouwing worden gelaten. In beginsel moet ervan worden uitgegaan, dat een groot aantal beroepsgroepen door de belasting wordt getroffen. Ook bij de voor sommige gemeenten bestaande mogelijkheid, zich van de belastingregeling te laten uitsluiten, kan het slechts om een uitzondering gaan. Wij kunnen dus niet anders dan vaststellen, dat de belasting op een groot aantal sectoren van de economie van toepassing is. Derhalve is niet voldaan aan het in de rechtspraak ontwikkelde criterium volgens hetwelk een belasting kan worden geacht geen algemeen karakter te hebben, indien zij slechts op bepaalde categorieën van personen van toepassing is.

42. Aan mijn oordeel, dat de toerismebelasting een algemeen karakter heeft, kan ook niet worden afgedaan door het feit dat, zoals ter terechtzitting is betoogd, volgens de in Karinthië geldende regeling deze belasting niet verschuldigd is door ondernemers in de zin van het Umsatzsteuergesetz, doch enkel door bepaalde zelfstandigen die voordeel halen uit het toerisme en bepaalde inkomsten in de zin van het Einkommenssteuergesetz verwerven. Het is mogelijk, dat in Karinthië de kring der belastingplichtigen iets beperkter is dan in de overige Bundesländer. Maar, zoals reeds is aangetoond [19], betekent dit nog geen omkering van de verhouding tussen regel en uitzonderingen. Ook hier geldt nog steeds, dat de belasting niet tot enkele personen en activiteiten beperkt is. Ook de omstandigheid dat voor een vrijstelling van de betalingsverplichting kan worden volstaan met aan te tonen, dat men geen voordeel haalt uit het toerisme, verandert niets aan mijn conclusie, daar het hier slechts om op zichzelf staande gevallen kan gaan.

43. Betoogd is, dat de algemene toepasselijkheid van de belasting niet kan worden aangenomen op grond van het enkele feit, dat wordt uitgegaan van de jaaromzet. Daarbij is verwezen naar het arrest Rousseau Wilmot, waarin het Hof heeft vastgesteld, dat artikel 33 niet ten doel kan

19 — Zie punt 40.

hebben, de lidstaten de handhaving of invoering te verbieden van rechten of heffingen die geen fiscaal karakter hebben, maar die speciaal zijn ingesteld om sociale fondsen te voeden, berusten op de activiteit van de ondernemingen en worden berekend op de grondslag van de totale jaaromzet, zonder de prijs van goederen en diensten rechtstreeks te beïnvloeden. [20] In dat arrest wordt echter geen rechtstreeks verband gelegd tussen de aanknoping aan de totale jaaromzet en het algemene karakter van de belasting. Feit is evenwel, dat een wezenlijk kenmerk van de BTW is, dat zij algemeen van toepassing is op alle transacties betreffende goederen en diensten, dus op alle omzet.

44. Vastgesteld moet dan ook worden, dat de toerismebelasting algemeen van toepassing is. De vraag is echter, of zij ook algemeen van toepassing is op goederen en leveringen, dat wil zeggen op omzet, en dus een verbruiksbelasting is. Het antwoord hierop moet wel bevestigend luiden, daar als heffingsgrondslag de jaaromzet van de betrokken ondernemer geldt. Aan dit feit op zich kan niets afdoen, dat, zoals is betoogd, de omzet enkel dient ter berekening van het bedrag van de belasting. Ook een dergelijke aanknoping aan de omzet kan met de Zesde richtlijn in strijd zijn, indien als gevolg daarvan de transacties worden belast op een wijze die niet strookt met artikel 33. Het bestaan van bepaalde uitzonderingen kan evenmin afdoen aan het feit, dat de transacties algemeen worden belast.

45. Er zouden echter twijfels kunnen bestaan waar het de situatie in Karinthië en Stiermarken betreft, aangezien daar wordt uitgegaan van de omzet die twee jaar eerder is behaald. Men kan zich derhalve afvragen, of daarbij nog sprake is van een op de BTW gelijkende belasting. Een rechtstreekse toepassing op elke transactie wordt immers in Tirol op zijn minst bemoeilijkt en in Karinthië en Stiermarken zelfs onmogelijk gemaakt. Houdt men echter zeer strikt vast aan het criterium inzake een algemene belasting op omzet, dan moet worden aangenomen dat aan dit criterium is voldaan.

46. Tot slot wil ik nog wijzen op een bijzonderheid van de onderhavige zaken. Het gaat hier niet om de verenigbaarheid met de Zesde richtlijn van een regeling van een lidstaat, maar van de regelingen die in enkele deelstaten van een lidstaat van toepassing zijn. Ook deze regelingen moeten echter met de Zesde richtlijn verenigbaar zijn. De Commissie verwijst in dit verband terecht naar het arrest Giant. [21] Daarin heeft het Hof zelfs een gemeentelijke belasting getoetst op haar verenigbaarheid met de Zesde richtlijn. Hieruit kan worden afgeleid, dat door deelstaten ingestelde belastingen al helemaal met deze richtlijn moeten stroken en dat ook het lokale karakter van de in Stiermarken geheven toerismebelasting, waarop verweerders zich beroepen, daaraan niets kan veranderen. Om deze reden moeten ook de in verschillende Oostenrijkse Bundesländer geheven toerismebelastingen, die in casu in geding zijn, worden getoetst op hun verenigbaarheid met de Zesde richtlijn.

20 — Arrest aangehaald in voetnoot 9, punt 16.

21 — Arrest aangehaald in voetnoot 7.

Het evenredige karakter

47. Een ander wezenlijk kenmerk van een belasting in de zin van artikel 33 is, dat het bedrag ervan evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten. Volgens artikel 2 van de Eerste BTW-richtlijn[22] moet het zelfs om een strikt evenredige verbruiksbelasting gaan.

48. Verzoekers stellen zich op het standpunt, dat de toerismebelasting aan het evenredigheidscriterium voldoet. Zij betogen, dat het voor de berekening ervan vast te stellen basiscijfer een percentage van de belastbare omzet is. Het feit dat de te betalen bedragen variëren naar gelang van de bijdragegroep en de gemeentelijke categorie, laat het rechtstreekse proportionele verband tussen het bedrag van de toerismebelasting en de omzet waarover deze belasting wordt geheven, onverlet. Door de vaststelling van verschillende basiscijfers, bijdragegroepen en gemeentelijke categorieën ontstaat enkel een groot aantal belastingtarieven. Verzoekers wijzen er bovendien op, dat slechts voor een zeer klein aantal sectoren vaste tarieven gelden.

49. Verweerders voeren in dit verband aan, dat bijvoorbeeld in Tirol niet aan het evenredigheidscriterium is voldaan, daar bepaalde transacties op de te belasten totale omzet in mindering moeten worden gebracht. Bovendien worden basiscijfers vastgesteld, die een percentage van de omzet vormen en per bijdragegroep verschillen. Als gevolg hiervan is niet langer duidelijk of begrijpelijk, hoeveel de belasting, dat wil zeggen de last die op een specifieke transactie drukt, bedraagt, en kan dit ook naderhand niet meer worden bepaald. Er bestaat een vast minimumbedrag en de promillages die door de VVV's worden vastgesteld, zijn zeer verschillend. Men kan dan ook niet spreken van een evenredige belasting, wanneer de door de VVV's vastgestelde belastingtarieven zeer ver uiteenlopen en nog geen 10 % van de VVV's dezelfde tarieven hanteren.

50. Met betrekking tot de in Stiermarken geldende regeling merken verweerders op, dat wordt uitgegaan van een vast promillage voor elke bijdragegroep. Aangezien echter wordt gekeken naar het met het toerisme behaalde voordeel, stijgt dit promillage naarmate het veronderstelde voordeel groter is. Als gevolg hiervan heeft de belasting geen proportioneel karakter, maar is zij uiteindelijk progressief. In Stiermarken bestaat bovendien voor bepaalde bijdragegroepen of gemeentelijke categorieën de te betalen bijdrage in een vast bedrag, zodat ook hierom al niet van een proportionele belasting kan worden gesproken.

51. Verzoekers wijzen er daarentegen nogmaals op, dat er weliswaar verschillende tarieven zijn, die per plaats kunnen variëren, maar dat voor de individuele ondernemer het belastingtarief altijd hetzelfde blijft, zodat kan worden gesproken van een strikt evenredige belasting. Het feit dat in de onderste regionen de belasting is vastgesteld op een vast bedrag, doet hieraan

22 — Zie voetnoot 10.

niet af, daar het hierbij slechts om een zeer gering aantal ondernemingen gaat. Evenmin kan bezwaar worden gemaakt tegen het bestaan van verschillende tarieven, daar ook de omzetbelastingregeling zelf een verscheidenheid aan tarieven kent.

52. De Commissie is van mening, dat niet aan het evenredigheidscriterium is voldaan. De aanknoping aan de totale omzet brengt haars inziens mee, dat de belasting niet (strikt) evenredig is. Bovendien is de hoogte van de bijdrage niet alleen afhankelijk van de omzet, maar ook van andere factoren, zoals de categorie waarin de gemeente is ingedeeld.

53. In het kader van mijn juridische beoordeling van de door partijen aangevoerde argumenten wil ik er allereerst op wijzen, dat een belasting die gebaseerd is op het met het toerisme behaalde voordeel, niettemin evenredig in de zin van een omzetbelasting kan zijn. Om dit voordeel te kunnen belasten, wordt bij de toerismebelasting uitgegaan van de omzet die verband houdt met het toerisme. Ook deze omzet kan op een met de BTW vergelijkbare wijze proportioneel worden belast. Of dit in casu het geval is, zal ik hieronder onderzoeken.

54. Ik ben het niet met verweerders eens, dat niet aan het evenredigheidscriterium is voldaan op grond dat bepaalde transacties, zoals die welke betrekking hebben op de export, op de te belasten totale omzet in mindering moeten worden gebracht. Waar het hier om gaat, is of de belasting strikt evenredig is aan de belaste transacties. Wanneer nu bepaalde transacties van de belasting worden vrijgesteld, betekent dit alleen, dat de te betalen bijdrage enkel nog op basis van een deel van de omzet wordt berekend. Wanneer daarbij een percentage van deze omzet wordt vastgesteld, zie ik niet in, waarom niet aan het evenredigheidscriterium zou zijn voldaan.

55. Wat de vaststelling van basiscijfers betreft: ook deze vormen een percentage van de omzet, welk percentage op zijn beurt evenredig is aan de verrichte transacties. Wanneer nu wordt gezegd, dat met de vaststelling van de basiscijfers wordt beoogd, dat slechts dat deel van de inkomsten wordt belast, dat aan het toerisme kan worden toegeschreven, blijkt hieruit, dat een zekere weging moet plaatsvinden. De verschillende goederen en diensten — of liever gezegd hun prijs — moeten dus tegen verschillende tarieven worden belast. Deze basiscijfers worden echter vastgesteld naar gelang van de bijdragegroep en van het voordeel dat deze groep wordt verondersteld uit het toerisme te halen. Wanneer wij er nu van uitgaan, dat bepaalde prestaties altijd door dezelfde beroepsgroep worden verricht, dan zouden deze prestaties dus altijd op dezelfde wijze worden belast. Maar aangezien bijvoorbeeld in Tirol ook nog verschillende gemeentelijke categorieën bestaan, kan dit ertoe leiden, dat eenzelfde transactie of prestatie onder omstandigheden toch verschillend wordt belast. Echter, zoals verzoekers terecht opmerken, blijft de belasting voor de individuele ondernemer altijd gelijk en steeds evenredig aan de prijs van het goed.

56. Het is evenwel de vraag, of hier nog wel sprake is van het soort evenredigheid dat in het BTW-stelsel wordt bedoeld. De belasting mag dan voor de individuele ondernemer steeds gelijk en ook evenredig aan de prijs van het goed zijn, maar wanneer wij ervan uitgaan, dat zij — wat nog moet worden aangetoond — in elke fase tot en met de eindverbruiker wordt geheven, dan zal die eindverbruiker weliswaar ook een belasting moeten voldoen die evenredig is aan de prijs, doch tegelijkertijd te maken krijgen met verschillende belastingtarieven voor identieke diensten en goederen. Of dan nog kan worden gesproken van een strikt evenredige belasting in de zin van het BTW-stelsel, valt te betwijfelen. De vraag, of kan worden bepaald hoeveel belasting op een bepaalde transactie drukt, lijkt mij veeleer van belang in verband met de afwenteling op de eindverbruiker.

57. Het strikt evenredige karakter van de toerismebelasting wordt ook in twijfel getrokken op grond dat uitsluitend wordt uitgegaan van de totale omzet van de ondernemer. Deze redenering kan echter niet helemaal worden gevolgd. Weliswaar wordt bij de BTW in de kleinhandelsfase, dat wil zeggen bij de doorberekening aan de eindverbruiker, elke transactie proportioneel belast; zoals verzoekers echter ter terechtzitting terecht hebben opgemerkt, wordt ook de BTW die de ondernemer als BTW-plichtige verschuldigd is, berekend aan de hand van de totale omzet. De wijze van berekening van de toerismebelasting lijkt dus niet zozeer van die van de BTW te verschillen, dat op deze grond kan worden gesteld, dat eerstgenoemde belasting niet aan het evenredigheidscriterium voldoet.

58. Met betrekking tot de in Tirol en Karinthië geldende regelingen moet evenwel worden opgemerkt, dat in sommige gevallen de betaling van forfaitaire bedragen of de heffing van vaste minimumbedragen is voorzien. Dit betekent, dat in elk geval in deze gevallen — in Tirol ongeveer 38 % — geen sprake is van een strikt evenredige belasting.

59. Wat de in Stiermarken toepasselijke regeling betreft, wordt enerzijds betoogd, dat voor de verschillende bijdragegroepen en gemeentelijke categorieën geen percentages, doch vaste bedragen zijn voorzien. Anderzijds wordt gesproken van promillages en minimum- en maximumbijdragen. Derhalve kan worden aangenomen, dat ook in Stiermarken de belasting niet altijd strikt evenredig is.

60. De strikte evenredigheid zoals deze in het BTW-stelsel is bedoeld, ontbreekt derhalve. Kijkt men naar Tirol, waar in meer dan een derde van de gevallen een vast minimumbedrag wordt betaald, dan gaat het hierbij ook niet om een uiterst gering en dus verwaarloosbaar deel van de ondernemers. Voor Karinthië en Stiermarken zijn zulke precieze cijfers niet voorhanden. Uit hetgeen door partijen naar voren is gebracht, blijkt echter niet, dat slechts in een zeer gering aantal uitzonderingsgevallen van de proportionele berekening wordt afgeweken. Het is uiteindelijk aan de verwijzende rechter om te onderzoeken, of dit al dan niet het geval is. In beginsel is echter het feit dat de verschillende regelingen voorzien in minimum- en maximumbijdragen en in de afronding op forfaitaire bedragen, voldoende voor de vaststelling, dat wij hier niet te maken hebben met een

strikt evenredige belasting in de zin van het BTW-stelsel. Nu het bovendien nog maar de vraag is, of de verbruiker hier wordt belast op een wijze die vergelijkbaar is met die van dit BTW-stelsel, moet worden vastgesteld dat in casu niet aan het evenredigheidscriterium is voldaan.

De heffing van de belasting in elke fase

61. Thans moet worden onderzocht, of de in geding zijnde toerismebelasting in elke fase van het productie- en distributieproces wordt geheven. Aangezien volgens het gemeenschappelijke BTW-stelsel ook de laatste fase, dat wil zeggen die van de afwenteling van de belasting op de eindverbruiker, hieronder valt, moet dit criterium hier eerst worden behandeld.

De afwenteling op de eindverbruiker

62. In dit verband hebben verzoekers ter terechtzitting verwezen naar het arrest Careda e.a. [23] Daarin heeft het Hof duidelijk gemaakt, dat het volstaat dat de belasting op de eindverbruiker kan worden afgewenteld, zonder dat dit in de wet uitdrukkelijk behoeft te worden bepaald. Ook is het niet noodzakelijk, dat een factuur wordt opgemaakt. Verzoekers leiden hieruit af, dat de mogelijkheid van afwenteling in de zin van de BTW geen noodzakelijke voorwaarde is voor de kwalificatie van een heffing als een belasting die het karakter van omzetbelasting bezit in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn.

63. In het arrest Careda e.a. heeft het Hof echter met zoveel woorden verklaard: „Uit het voorgaande volgt dat de betrokken heffing, wil zij het karakter van omzetbelasting bezitten in de zin van artikel 33 van de richtlijn, op de verbruiker moet kunnen worden afgewenteld." [24] Naar het oordeel van het Hof is het dus enkel niet noodzakelijk, dat de afwentelingsmogelijkheid uitdrukkelijk in de wet is voorzien. Het overweegt verder, dat, „gelet op het doel van artikel 33 (...), de kwalificatie van een heffing en bijgevolg de beoordeling van de verenigbaarheid ervan met het gemeenschapsrecht niet alleen moet plaatsvinden aan de hand van de tekst (...), doch eveneens aan de hand van de voornaamste kenmerken van de heffing". [25] Wil een heffing als onverenigbaar met artikel 33 worden beschouwd, dan moet zij dus in elk geval op de eindverbruiker kunnen worden afgewenteld op een wijze die vergelijkbaar is met die van de BTW. Dit betekent, dat ook de van de eindverbruiker geheven belasting strikt evenredig moet zijn aan de prijs van het betrokken goed of de betrokken dienst.

23 — Aangehaald in voetnoot 13.

24 — Arrest aangehaald in voetnoot 13, punt 15.

25 — Arrest Careda e.a. (aangehaald in voetnoot 13, punt 17).

64. Dit wordt ook opgemerkt door de Commissie, die bovendien stelt, dat de toerismebelasting, in tegenstelling tot de BTW, niet door de eindverbruiker, maar door de belastingplichtige ondernemer zelf wordt betaald. Bij leveringen aan de eindverbruiker zou geen toerismebelasting worden geheven. De Commissie heeft gelijk waar zij verder opmerkt, dat zelfs indien de toerismebelasting (als kostenfactor) aan de eindverbruiker werd doorgegeven, dit nog geen afwenteling op de eindverbruiker *in de zin van de richtlijn* zou zijn. De belasting wordt niet rechtstreeks afgewenteld, doch hooguit als kostenfactor in aanmerking genomen bij de bepaling van de prijs. Voor een rechtstreekse afwenteling op de eindverbruiker, in de zin van de Zesde richtlijn, is vereist, dat de belasting of heffing evenredig is aan de prijs van de betrokken transactie, zoals in het geval van de BTW. Dat de toerismebelasting op deze wijze op de verbruiker wordt afgewenteld, is door niemand betoogd. Het feit dat de belasting bij de bepaling van de prijs als kostenfactor in aanmerking wordt genomen, kan in dit verband niet volstaan.

65. De vertegenwoordiger van Karinthië heeft ter terechtzitting verklaard, dat in casu afwenteling van de belasting in het geheel niet mogelijk is. Daar de belasting niet wordt berekend over een specifieke transactie, doch deels wordt vastgesteld op basis van de totale omzet die één of twee jaar eerder is behaald, kan de ondernemer voor de door hem verrichte prestaties niet vaststellen, in welke mate de prijzen in het lopende belastingjaar moeten worden verhoogd teneinde de fiscale last daadwerkelijk af te wentelen. Dit laat zien, dat de belasting in werkelijkheid een belasting op de winst is en gewoonlijk alleen dan in economische zin wordt afgewenteld, indien de prijs van de prestatie onder de marktprijs ligt. Het feit dat de belasting bij de bepaling van de prijs als kostenfactor in aanmerking wordt genomen, verleent haar echter nog niet het karakter van omzetbelasting. Ook de inkomstenbelasting tracht men op deze wijze door te berekenen.

66. Dat de ondernemer niet kan vaststellen, in hoeverre zijn transacties worden belast, zou kunnen worden ontkend voor de gevallen waarin de belasting een proportioneel karakter heeft en niet van jaar tot jaar varieert. Zoals wij echter reeds hebben gezien, is de toerismebelasting niet altijd proportioneel.

67. Verzoekers voeren voorts aan, dat het Hof in het arrest Dansk Denkavit en Poulsen Trading[26] een heffing als onverenigbaar met artikel 33 van de Zesde richtlijn heeft beschouwd, ofschoon deze heffing niet afzonderlijk op de factuur werd vermeld, doch als een bestanddeel van de kostprijs werd beschouwd. Volgens verzoekers kan ook in casu worden aangenomen, dat de belasting als kostenfactor in de prijs is begrepen en dus op de verbruiker wordt afgewenteld.

68. Zoals uit het arrest Dansk Denkavit en Poulsen Trading blijkt, werd de betrokken heffing weliswaar niet afzonderlijk op de factuur vermeld, maar was de belasting evenredig aan de prijs en ook in deze vorm in de prijs begrepen.[27] Zoals gezegd, is van

26 — Aangehaald in voetnoot 12.

27 — Arrest aangehaald in voetnoot 12, punt 15.

een dergelijke rechtstreekse afwenteling op de eindverbruiker echter geen sprake, wanneer de belasting louter als kostenfactor — zoals bijvoorbeeld ook de inkomstenbelasting en andere belastingen — bij de bepaling van de prijs in aanmerking wordt genomen. Derhalve kan worden aangenomen, dat de toerismebelasting niet op een met de BTW vergelijkbare wijze op de eindverbruiker wordt afgewenteld.

De heffing van de belasting in elke fase van het productie- en distributieproces

69. Aangezien de toerismebelasting niet wordt afgewenteld op de eindverbruiker, staat daarmee tevens vast, dat deze belasting niet in elke fase — tot en met de eindverbruiker — wordt geheven. Het door verzoekers aangevoerde argument, dat de belasting een uiterst ruime kring van ondernemers treft en dus in elke fase van het productieproces wordt geheven, kan aan deze conclusie niet afdoen. Weliswaar kan niet worden betwist, dat een ondernemer op wiens activiteit de belasting wordt toegepast, op zijn beurt goederen en diensten verkrijgt waarvoor in een eerdere fase ook reeds toerismebelasting is betaald. Daarmee is echter nog niet gezegd, dat de belasting ook in de laatste fase wordt geheven, dat wil zeggen bij de levering aan de eindverbruiker.

70. De Commissie verwijst nog naar het arrest Giant[28], waarin het Hof heeft beslist, dat een niet-algemene belasting die jaarlijks het totale bedrag van de ontvangsten van de aan de belasting onderworpen ondernemingen treft, kan worden beschouwd als een belasting die niet in elke fase van het productieproces wordt geheven. Al is het niet zeker, of dit ook voor een algemene belasting geldt, feit blijft dat in casu evenmin is voldaan aan het criterium inzake de heffing in elke fase van het productie- en distributieproces, aangezien de laatste fase — de eindverbruiker — niet is inbegrepen.

Mogelijkheid van aftrek van voorbelasting

71. Opdat ook aan het laatste van de door het Hof geformuleerde wezenlijke kenmerken is voldaan, dient de mogelijkheid te bestaan, de bij voorgaande transacties betaalde belasting op de omzetbelasting in mindering te brengen, zodat enkel de door de ondernemer toegevoegde waarde wordt belast.

72. In dit verband moet in eerste instantie worden afgegaan op de door de verwijzende rechter verstrekte informatie. Volgens deze informatie vindt bij geen van de in geding zijnde toerismebelastingen aftrek van voorbelasting plaats. Aangezien echter alle betrokkenen zich over dit punt hebben uitgesproken — en daarbij tot verschillende conclusies zijn gekomen —, moet hier op hun respectieve betogen worden ingegaan.

28 — Aangehaald in voetnoot 7.

73. Van de zijde van verzoekers is betoogd, dat in het kader van de toerismebelasting een dergelijke aftrekmogelijkheid bestaat. Hiertoe voeren zij aan, dat de belasting als promillage van het met de belastbare jaaromzet overeenkomende basiscijfer wordt vastgesteld. Het ligt dus voor de hand, dat de toegevoegde waarde is inbegrepen.

74. Verzoekers merken bovendien op, dat in Tirol voor bepaalde beroepsgroepen de omzetbelasting niet in de aan belasting onderworpen omzet wordt begrepen, wat in feite neerkomt op een mogelijkheid van aftrek van voorbelasting.

75. Verweerders stellen daarentegen, dat het bij het Tiroler Tourismusgesetz geenszins gaat om de toegevoegde waarde van de goederen en diensten, aangezien deze wet het totaal van de belastbare omzet in de zin van het Umsatzsteuergesetz enkel gebruikt als aanknopingspunt voor de vaststelling van de heffingsgrondslag van de litigieuze belasting.

76. De Commissie verwijst in haar opmerkingen wederom naar het arrest Giant en citeert het Hof, dat over de verenigbaarheid van een gemeentelijke belasting met de Zesde richtlijn onder meer heeft opgemerkt: „Ten slotte wordt zij niet over de bij elke transactie toegevoegde waarde, maar over het brutobedrag van alle ontvangsten geheven (...)." [29] Vervolgens merkt zij op, dat zowel de toerismebijdrage in Stiermarken als de verplichte bijdrage in Tirol gebaseerd is op het brutobedrag van alle ontvangsten (en op factoren die niets met de omzet van doen hebben, zoals het behoren tot een beroepsgroep of tot een gemeentelijke categorie), en niet op de bij elke transactie toegevoegde waarde. Tot staving van haar standpunt verwijst zij tot slot naar de prejudiciële vragen, waaruit blijkt dat ook naar het oordeel van het Verwaltungsgerichtshof geen mogelijkheid van aftrek van voorbelasting bestaat.

77. Het betoog van verzoekers kan niet worden aanvaard. De heffingsgrondslag van de toerismebelasting is de omzet in de zin van het Umsatzsteuergesetz. Er zou enkel sprake zijn van aftrek van voorbelasting, indien de in eerdere fasen verrichte prestaties reeds op deze omzet in mindering waren gebracht. Bij aftrek van voorbelasting wordt echter niet een bepaalde omzet in mindering gebracht, doch de BTW die over voorgaande transacties is betaald. Dit betekent, dat eerst de belastbare omzet en vervolgens de op basis hiervan te betalen belasting wordt vastgesteld. Op deze belasting wordt dan de over voorgaande transacties betaalde belasting in mindering gebracht. De toegevoegde waarde wordt dus pas in deze fase vastgesteld en niet reeds bij de bepaling van de omzet waarover de bijdrage verschuldigd is. Het is mij dan ook niet duidelijk, hoe door de wijze van berekening van de toerismebelasting aftrek van voorbelasting zou worden toegestaan.

29 — Arrest aangehaald in voetnoot 7, punt 14.

78. De omstandigheid dat voor bepaalde beroepsgroepen de omzetbelasting niet wordt begrepen in de omzet waarover de toerismebelasting verschuldigd is, kan niet worden beschouwd als een mogelijkheid van aftrek van voorbelasting. Een dergelijke mogelijkheid zou bestaan, indien de ondernemer de toerismebelasting die hijzelf als klant bij de door hem ontvangen prestaties heeft betaald, op de door hemzelf te betalen toerismebelasting in mindering kon brengen. Dit is echter niet het geval. De door de ondernemer behaalde omzet geldt integendeel als heffingsgrondslag voor zowel de omzetbelasting (met aftrek van voorbelasting) als de toerismebelasting. Daarbij is het zeer wel mogelijk, dat de omzet in een iets gewijzigde vorm als heffingsgrondslag wordt gebruikt. Wanneer hierbij de omzetbelasting in mindering wordt gebracht, heeft dit niet tot gevolg, dat de toerismebelasting enkel nog over de door de ondernemer toegevoegde waarde wordt berekend. Deze belasting blijft integendeel in elke fase van het productie- en distributieproces volledig en zonder enige aftrekmogelijkheid verschuldigd. Tot slot wijs ik er nog op, dat zelfs indien een dergelijke mogelijkheid van aftrek van voorbelasting bestond, deze mogelijkheid slechts tot bepaalde beroepsgroepen beperkt zou zijn en dus niet als inherent aan het stelsel van toerismebelasting zou kunnen worden beschouwd.

79. Ook al is de motivering in het arrest Giant, waarop de Commissie zich beroept, niet zeer uitvoerig, op basis van het voorgaande kan niettemin worden geconcludeerd, dat de in geding zijnde toerismebelastingen geen aftrek van voorbelasting kennen.

80. Van de zijde van verzoekers is echter nog betoogd, dat de aftrekbaarheid van in voorgaande stadia betaalde belasting geen absoluut noodzakelijke voorwaarde is om een belasting te kunnen kwalificeren als een belasting die ingevolge artikel 33 van de Zesde richtlijn niet kan worden gehandhaafd. Met de Eerste, de Tweede en de Zesde richtlijn werd afschaffing van de cascadestelsels en invoering van de BTW beoogd. Indien artikel 33 aldus werd uitgelegd, dat het omzetbelastingen zonder mogelijkheid van aftrek van voorbelasting toestaat, zou dit neerkomen op de invoering van een nieuwe meerfasenbelasting, zulks in strijd met genoemde richtlijnen. Het effect van deze tweede omzetbelasting zou zelfs cumulatief zijn. Een dergelijke belasting moet wel in strijd met het gemeenschapsrecht zijn.

81. Dit blijkt volgens verzoekers ook uit de tekst van artikel 33. Deze bepaling verbiedt immers enkel belastingen die gelijken op *omzet*belasting, en niet belastingen die gelijken op de belasting *over de toegevoegde waarde*. Een dergelijke verwijzing naar de omzetbelastingen strookt perfect met de opzet van de richtlijn. Overigens zou een belasting die alle wezenlijke kenmerken van de belasting over de toegevoegde waarde bezit, geen op de belasting over de toegevoegde waarde gelijkende belasting meer zijn, doch een belasting over de toegevoegde waarde.

82. Indien enkel belastingen werden verboden die ook aftrek van voorbelasting kennen, zou de wetgever volgens verzoekers het in artikel 33 neergelegde verbod op de invoering van nieuwe belastingen die het karakter van omzetbelasting bezitten, wel

heel eenvoudig kunnen omzeilen door een dergelijke aftrek te verbieden.

83. Verzoekers beroepen zich in dit verband onder meer op het arrest Solisnor-Estaleiros Navais, en in het bijzonder op de conclusie bij dit arrest. [30] Daarin merkte de advocaat-generaal op, dat de aftrekbaarheid van voorbelasting geen essentieel criterium is voor de beoordeling van een belasting in het kader van artikel 33. Het Hof zou zich bij dit standpunt hebben aangesloten, en daarom zouden de overige voorwaarden in het arrest eigenlijk niet verder zijn onderzocht. Dit betoog kan niet worden aanvaard. In zijn arrest gaat het Hof niet op dit punt in, doch begint het met een onderzoek van de wezenlijke kenmerken, waartoe het ook de aftrekbaarheid van voorbelasting rekent. Het sluit dit onderzoek reeds bij het eerste kenmerk — het algemene karakter — af, daar het van mening is dat de betrokken heffing dit kenmerk niet bezit.

84. Verzoekers verwijzen ook naar het arrest Giant [31], aangezien het Hof daarin heeft verklaard, dat wil een belasting het karakter van omzetbelasting bezitten, zij niet op alle punten op de BTW behoeft te gelijken. Voldoende is, dat zij de wezenlijke kenmerken ervan bezit. Ook dit argument kan niet slagen, aangezien het Hof de wezenlijke kenmerken van een belasting over de toegevoegde waarde juist aldus heeft omschreven, dat daartoe ook de aftrekbaarheid van voorbelasting behoort. Zoals uit het hierboven [32] weergegeven betoog van de Commissie blijkt, heeft het Hof in genoemd arrest ook onderzocht, of de litigieuze gemeentelijke belasting in de mogelijkheid van aftrek van voorbelasting voorzag. Derhalve kan niet staande worden gehouden, dat het met zijn uitspraak de aftrekbaarheid van voorbelasting van de wezenlijke kenmerken van de BTW heeft willen uitsluiten.

85. Ik geef toe, dat op het eerste gezicht bepaalde elementen — zoals het doel en de tekst van artikel 33, waarin enkel van het karakter van *omzetbelasting* wordt gesproken — lijken te pleiten voor de door verzoekers verdedigde stelling, dat de aftrekbaarheid van voorbelasting geen wezenlijk kenmerk van de BTW is. Het is niet helemaal duidelijk, waarom artikel 33 een omzetbelasting zou toestaan, dat wil zeggen een belasting die geen aftrek van voorbelasting kent en dus leidt tot cumulatie van de in de verschillende handelsfasen betaalde belasting. Zo ook zou uit de door het Hof dikwijls gebezigde formulering, dat „in elk geval" een belasting die de wezenlijke kenmerken van de BTW bezit, moet worden geacht met artikel 33 onverenigbaar te zijn, kunnen worden afgeleid, dat ook andere gevallen denkbaar zijn, waarin een belasting — ofschoon zij niet alle wezenlijke kenmerken van de BTW bezit — in strijd is met artikel 33. Maar aangezien het Hof de aftrekbaarheid van voorbelasting altijd als een van de wezenlijke kenmerken van een belasting over de toegevoegde waarde heeft aangemerkt en

30 — Arrest van 17 september 1997 (C-130/96, Jurispr. blz. I-5053).

31 — Aangehaald in voetnoot 7.

32 — Zie punt 76.

heeft beschouwd als een van de punten die in het kader van de beoordeling van een belasting in het licht van artikel 33 moeten worden onderzocht [33], moet die aftrekbaarheid als een wezenlijk kenmerk van de BTW worden beschouwd.

86. Echter, nu de onderhavige toerismebelastingen, zoals wij hebben gezien, evenmin alle andere door het Hof geformuleerde wezenlijke kenmerken bezitten, behoeft op dit punt niet verder te worden ingegaan.

Totaalbeoordeling

87. Tot slot lijkt het zinvol, de thans in geding zijnde toerismebelastingen nog eens in hun totaliteit te bezien. Zowel verzoekers als verweerders merken op, dat het antwoord op de vragen niet alleen afhangt van het onderzoek van de afzonderlijke kenmerken van de BTW, maar ook van een totaalbeoordeling van de betrokken belasting. Zo betogen verzoekers, dat de toerismebelasting een tweede belasting bovenop de omzetbelasting vormt, waardoor Oostenrijkse ondernemers uit mededingingsoogpunt aanzienlijk slechter af zijn dan ondernemers uit andere lidstaten. In dit verband breng ik nog eens in herinnering, dat het Hof herhaaldelijk heeft vastgesteld, dat de lidstaten belastingen mogen invoeren waarvan de heffing tot cumulatie met de over dezelfde handeling geheven belasting over de toegevoegde waarde leidt, zolang deze belastingen maar niet het karakter van omzetbelasting bezitten. Artikel 33 beoogt dus niet te beletten, dat de lidstaten transacties nog op een andere wijze dan via de BTW belasten.

88. Wat de gestelde concurrentienadelen voor de Oostenrijkse ondernemers betreft, moet worden bedacht, dat de betrokken belastingen hoofdzakelijk worden aangewend ter verbetering van het toeristisch aanbod. Hierdoor wordt dit aanbod stellig aantrekkelijker en zijn de „extra kosten" dus gerechtvaardigd. Bovendien is het feit dat binnenlandse ondernemers meer belasting moeten betalen, niet met het in het Verdrag neergelegde discriminatieverbod in strijd en levert het in zoverre ook geen schending van het mededingingsrecht op. Of de hoogte van de belasting nationaal gezien gerechtvaardigd is, is een andere vraag, die hier buiten beschouwing kan blijven.

89. Verder merken verweerders terecht op, dat de toerismebelasting bedoeld is om „het voordeel te belasten" dat het toerisme de ondernemer oplevert. Dit blijkt ook uit het feit dat in Stiermarken en Karinthië de totale omzet van een jaar niet rechtstreeks, doch uitsluitend op basis van de twee jaar eerder behaalde omzet wordt belast. Of de kring van ondernemers die worden geacht voordeel te halen uit het toerisme, te ruim is, speelt voor de beoordeling door het Hof slechts in zoverre een rol, als daardoor een algemene, op de BTW gelijkende belasting zou kunnen worden ingevoerd. Daar dit niet het geval is, kan dit punt verder onbesproken blijven. Ook de werking van

33 — Vgl. ook arresten van 17 september 1997, UCAL (C-347/95, Jurispr. blz. I-4911, punt 36), en Fricarnes (C-28/96, Jurispr. blz. I-4939, punt 40).

het gemeenschappelijke BTW-stelsel als geheel — en dus, indirect, het veilig stellen van de eigen middelen van de Gemeenschap — wordt niet in gevaar gebracht. Concluderend moet dan ook worden vastgesteld, dat de in geding zijnde toerismebelastingen weliswaar algemeen van toepassing zijn, maar niet op vergelijkbare wijze als de BTW de transacties strikt evenredig belasten, niet in elke fase van het productie- en distributieproces worden geheven en geen aftrek van voorbelasting kennen. Zij kunnen dan ook ingevolge artikel 33 van de Zesde richtlijn worden gehandhaafd.

C — Conclusie

90. Ik geef het Hof derhalve in overweging, de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

Zaak C-338/97:

„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, verzet zich niet tegen de handhaving van een heffing 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:

„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 toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet op het punt van het criterium 'karakter van omzetbelasting' aldus worden uitgelegd, dat het een lidstaat niet 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:

„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, verzet zich niet tegen de handhaving van een heffing 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."