

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

D. RUIZ-JARABO COLOMER

van 11 januari 2005¹

I — Inleiding

ming van de interne markt ernstig kunnen belemmeren.

1. In mijn conclusie van 26 oktober 2004 in de zaak D. heb ik eraan herinnerd dat de verwezenlijking van de douane-unie binnen de Gemeenschap de invoering van een gemeenschappelijk douanetarief heeft vereist en dat het vrije verkeer van goederen de harmonisatie van de indirecte belastingen nodig heeft gemaakt. Bovendien heb ik aangedrongen op een harmonisatie van wetgevingen inzake directe belastingen, om het vrije verkeer van personen en kapitaal te bevorderen.² Het gaat om drie opeenvolgende stadia van eenzelfde ontwikkeling naar economische cohesie, die aan politieke integratie voorafgaat.

2. Voor deze prejudiciële vraag is het noodzakelijk dat het Hof zich beraadt over de tussenfase, die onontbeerlijk is wegens de geconstateerde verschillen in verbruiksbelastingen, die het vrije verkeer van goederen kunnen beperken en bijgevolg de concurrentie kunnen verstoren en de totstandko-

3. Rekening houdend met de verschillende belastingen van die aard in Europa en met de moeilijkheden om die te coördineren, heeft de gemeenschapswetgever evenwel verkozen om enkel op drie niveaus tussenbeide te komen. Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”), de gemeenschapsbelasting bij uitstek, situeert zich op het eerste niveau, de accijnzen bevinden zich op het tweede niveau terwijl het laatste, specifiekere niveau betrekking heeft op het bijeenbrengen van kapitaal.

4. Met de harmonisatie van de tweede categorie is begonnen door richtlijn 92/12/EEG van de Raad³, die beoogt de structuren van de accijnzen aan te passen aan de hand van unificatiecriteria betreffende onder meer hun voorwerp, het belastbare feit, de verschuldigdheid, de belastingplichtigen en de vrijstellingen.

1 — Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 — Punt 1 van de conclusie in de zaak D. (C-376/03, arrest van 5 juli 2005 nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie).

3 — Richtlijn van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1; hierna: „kaderrichtlijn”), zoals — voor de materie die voor ons hier van belang is — gewijzigd bij de richtlijnen 92/108/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB L 390, blz. 124) en 94/74/EG van de Raad van 22 december 1994 (PB L 365, blz. 46).

5. Het Hessische Verwaltungsgerichtshof (Duitsland), dat eraan twijfelt of een gemeentelijke belasting op de verstrekking onder bezwarende titel van alcoholhoudende dranken voor onmiddellijk verbruik ter plaatse verenigbaar is met de kaderrichtlijn, verzoekt het Hof om uitlegging van artikel 3 van die gemeenschapsregel.

- alcohol en alcoholhoudende dranken,
- tabaksfabrikaten.

II — Toepasselijke regelgeving

A — Kaderrichtlijn

6. Artikel 3 van de kaderrichtlijn luidt als volgt⁴:

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

- minerale oliën,

2. Op de in lid 1 genoemde producten mogen nog andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden worden geheven, mits daarbij de uit hoofde van de accijnzen en de BTW geldende voorschriften inzake belastingheffing in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing, de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting.

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

⁴ — De harmonisatie van de structuren en de soorten van belastingen op koolwaterstoffen is tot stand gebracht door de richtlijnen 92/81/EEG en 92/82/EEG. Wat alcohol en alcoholhoudende dranken betreft, is de onderlinge aanpassing van de wetgevingen gebeurd bij de richtlijnen 92/83/EEG en 92/84/EEG. Ten slotte hebben de richtlijnen 92/79/EEG en 92/80/EEG deze taak ten aanzien van sigaretten en tabaksfabrikaten vervuld. De Raad heeft de zes teksten goedgekeurd op 19 oktober 1992. Zij zijn gepubliceerd in PB L 316.

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

B — *De Duitse wettelijke regeling*

7. Artikel 105, lid 2a, van het Grundgesetz (grondwet) kent de bevoegdheid om plaatselijke verbruiksbelastingen in te voeren toe aan de deelstaten. Op grond van deze bevoegdheid heeft de deelstaat Hessen het Gesetz über kommunale Abgaben (wet op de gemeentebelastingen) van 17 maart 1970⁵ vastgesteld, waarvan artikel 7, lid 2, de territoriale instellingen machtigt om dergelijke belastingen te heffen.

8. Krachtens § 1 van het reglement van 13 december 1991⁶ (Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main; hierna: „GetrStS”), zoals gewijzigd met ingang van 25 mei 1996⁷, heeft de stad Frankfurt am Main een tussen 1 januari 1992 en 1 januari 2000⁸ toepasselijke drankbelasting ingevoerd.

9. § 2 van dit reglement omschrijft het belastbare feit als de verstrekking onder bezwarende titel van alcoholhoudende drank

ken, met uitzondering van appelwijn, voor verbruik ter plaatse.⁹ Op dezelfde wijze zijn het eigen verbruik door de belastingplichtige of de verdeling onder personeelsleden aan belasting onderworpen voorzover zij meer dan 5 procent van de omzet uit de verkoop van alcoholhoudende dranken bedragen. Volgens § 5, lid 2 wordt de belasting verschuldigd bij de verstrekking van de drank of in voorkomend geval bij het verbruik.

10. Ingevolge § 4 bedraagt de aanslagvoet 10 % van de verkoopprijs, zijnde de werkelijk door de verkrijger betaalde prijs, exclusief het bedrag van de belasting.

11. Tot slot worden volgens § 5, lid 2 als belastingplichtigen beschouwd de personen die bij de uitoefening van een bepaalde beroepsactiviteit tegen betaling alcoholhoudende dranken verstrekken.

III — *De feiten, het hoofdgeding en de prejudiciële vragen*

12. Volkswirt Weinschänken GmbH exploiteert in Frankfurt een restaurant waarin zij maaltijden en dranken serveert.

5 — Gesetz und Verordnungsblatt I nr. 14 van 23 maart 1970, blz. 225.

6 — Amtsblatt der Stadt Frankfurt am Main nr. 52 van 24 december 1991.

7 — Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main (Amtsblatt der Stadt Frankfurt am Main nr. 25 van 18 juni 1996).

8 — Amtsblatt der Stadt Frankfurt am Main nr. 17 van 25 april 2000.

9 — Wat de interpretatie van het begrip „ter plaatse” betreft, verwijst § 2, lid 3, naar het Gaststättengesetz (wet op de restaurants) van 5 mei 1970 (Bundesgesetzblatt I, blz. 465), in de versie van 20 november 1998 (Bundesgesetzblatt I, blz. 3418), waarin geen directe omschrijving is gegeven, ook al bevat het dienaangaande bepaalde regels. Volgens § 1 wordt geacht een dergelijke zaak te exploiteren, de persoon die maaltijden verkoopt voor verbruik op de plaats zelf waar deze zaak zich bevindt.

13. Op 7 november 1995 heeft deze onderneming een aangifte voor de litigieuze belasting ten belope van 9 135,35 DEM betreffende het derde kwartaal van 1995 ingediend en tegelijkertijd de rechtsgeldigheid van de belasting aangevochten. Omdat de gemeentelijke autoriteiten niet reageerden, heeft zij zich gewend tot het Verwaltungsgericht (administratieve rechtbank) Frankfurt am Main, dat aan dit bezwaar bij beslissing van 14 maart 2002 gevolg heeft gegeven, omdat de GetrStS onverenigbaar was met artikel 3, lid 2, van de kaderrichtlijn, zoals uitgelegd door het Hof in het arrest van 9 maart 2000.¹⁰

14. Verweerder heeft hoger beroep ingesteld bij het Hessische Verwaltungsgerichtshof dat, alvorens een definitieve uitspraak te doen, de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof heeft verzocht om een prejudiciële beslissing over de navolgende vraag:

„Volgens een gemeentereglement inzake drankbelasting wordt belasting geheven over ‚de verstrekking onder bezwarende titel van alcoholhoudende dranken voor onmiddellijk verbruik’ en moet onder die verstrekking worden verstaan ‚iedere verstrekking voor verbruik ter plaatse’. Is deze belasting een andere indirecte belasting op accijnsproducten in de zin van artikel 3, leden 1 en 2, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de

controles daarop, dan wel een belasting op dienstverrichtingen in verband met accijnsproducten in de zin van artikel 3, lid 3, tweede alinea, van richtlijn 92/12?”

15. In laatstbedoeld geval legt de Duitse rechter een andere vraag voor:

„Heeft de uitdrukking ‚onder deze zelfde voorwaarde’ in artikel 3, lid 3, tweede alinea, van richtlijn 92/12 [...] alleen betrekking op de in artikel 3, lid 3, eerste alinea, van deze richtlijn vervatte voorwaarde dat ‚deze belastingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens’, of moeten in een dergelijk geval tevens de in artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 voorgeschreven ‚specifieke doeleinden’ van belastingheffing worden nagestreefd?”

IV — De procedure voor het Hof

16. De stad Frankfurt am Main en de Commissie hebben binnen de termijn van artikel 20 van 's Hofs Statuut schriftelijke opmerkingen ingediend.

¹⁰ — Arrest EKW en Wein & Co (C-437/97, Jurispr. blz. I-1157).

17. De vertegenwoordigers van de partijen in de schriftelijke procedure zijn ter terechtzitting van 2 december 2004 verschenen en hebben mondelinge opmerkingen gemaakt.

op het hoofdgeding, aangezien dit betrekking heeft op de betaling van een belasting op de verkoop van alcoholhoudende dranken. Zelfs al zijn zij fragmentarisch, zij beïnvloeden immers de voorwaarden waaronder accijnzen verschuldigd zijn en meer in het bijzonder het belastbare feit en de heffing.¹¹

V — Analyse van de prejudiciële vragen

A — De eerste prejudiciële vraag

18. Het Hessische Verwaltungsgerichtshof wenst te vernemen of de betrokken gemeentebelasting een accijns in de zin van artikel 3, lid 2, van de kaderrichtlijn dan wel een in artikel 3, lid 3, tweede alinea, bedoelde belasting is. Voor een antwoord op deze vraag moet het belastbare feit worden gekwalificeerd als een levering van goederen of als een dienstverrichting. Aangezien het echter gaat om een nationale norm, staat het aan de Duitse rechter om over deze vraag te beslissen, overeenkomstig de dwingende bepalingen van gemeenschapsrecht in het licht van de hermeneutische aanwijzingen die het Hof hem kan bieden.

20. In mijn conclusie van 9 november 2000 in de zaak Van de Water¹², heb ik er de aandacht op gevestigd dat deze bepalingen tot doel hebben inkomsten voor de staats-huishouding te verzekeren, zelfs al worden zij ook aangewend om het gebruik van bepaalde producten te ontmoedigen (punt 25). Nu voeg ik eraan toe dat het er ook om gaat bepaalde activiteiten te steunen.¹³

21. Die verschillende doelstellingen, die het Hof zelf in het arrest van 24 februari 2000, Commissie/Frankrijk (punten 18 en 19)¹⁴, heeft benadrukt, worden overgenomen in de kaderrichtlijn, waarvan de derde overweging van de considerans verwijst naar andere accijnzen met concrete doeleinden. Deze bepaling heeft in artikel 3 juridisch uitdrukking gevonden.

1) De accijnzen en artikel 3 van de kaderrichtlijn

19. De harmonisatievoorschriften van de kaderrichtlijn zijn uiteraard van toepassing

11 — Volgens artikel 5, lid 1, van de kaderrichtlijn wordt de productie en de invoer van de in artikel 3, lid 1, genoemde producten in de Gemeenschap aan accijns onderworpen, terwijl de belasting volgens artikel 6, lid 1, verschuldigd wordt bij de uitslag tot verbruik.

12 — Arrest van 5 april 2001 (C-325/99, Jurispr. blz. I-2729).

13 — In zijn conclusie van 1 juli 1999 in de zaak EKW en Wein & Co heeft advocaat-generaal Saggio verwezen naar de bevordering van toerisme, sport, cultuur en voorstellingen (punt 39 in fine).

14 — C-434/97, Jurispr. blz. I-1129.

22. Dit artikel juncto artikel 1 verplicht de lidstaten immers om alcohol en alcoholhoudende dranken aan geharmoniseerde accijnzen te onderwerpen (artikel 3, lid 1), maar staat hen toe om andere belastingen „met specifieke doeleinden” toe te passen, mits daarbij de uit hoofde van de accijnzen en de BTW geldende voorschriften in acht worden genomen (lid 2). Bovendien staat deze bepaling toe om, zij het met bepaalde beperkingen, dienstverrichtingen in verband met deze producten aan andere belastingen dan de BTW te onderwerpen (lid 3, tweede alinea).

23. Bijgevolg heeft de gemeenschapswetgever het nodig geacht de accijnzen op genoemde goederen te harmoniseren, maar andere belastingen met een bijzonder doel toe te staan (lid 2). Op dezelfde wijze kunnen dienstverrichtingen „in verband” met deze goederen (lid 3, tweede alinea) eveneens vrij worden belast, met als enige beperkingen die welke voortvloeien uit het bestaan van een interne markt zonder grenzen en het gemeenschappelijk stelsel van BTW. In dit geval zijn de vereisten minder strikt dan in de eerste hypothese, aangezien zij geen betrekking hebben op het goed zelf, maar op de daarmee verbonden activiteiten. Zo vallen de activiteiten die onlosmakelijk verbonden zijn met het in de handel brengen ervan niet onder het begrip „dienstverrichtingen in verband met producten”, om te voorkomen dat het goed zelf opnieuw zou worden belast. Dit begrip doelt dus enkel op verrichtingen waarmee de verstrekking van goederen in bepaalde omstandigheden gepaard kan gaan.

2) Het onderscheid tussen „leveringen van goederen” en „dienstverrichtingen”

24. Dit intellectuele onderscheid doet ernstige problemen in het communautaire belastingrecht rijzen, aangezien geen van de richtlijnen die het stelsel van BTW of andere indirecte belastingen regelen, duidelijke regels bevat. De Zesde BTW-richtlijn¹⁵ hanteert bijvoorbeeld een negatief criterium. Volgens artikel 6, lid 1, wordt immers als dienst beschouwd „elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is”. Het gaat bijgevolg om een restcategorie, zoals gesuggereerd in mijn conclusie van 4 mei 2004 (punt 7) in de zaak Temco Europe, waarin het Hof op 18 november 2004 uitspraak deed.¹⁶ De kaderrichtlijn is nog onduidelijker, aangezien zij geen definitie van dit begrip voorstelt, zelfs al doet de structuur van artikel 3 vermoeden dat ook in dit geval de dienstverrichting een „restcategorie” is, die losstaat van de levering van goederen in eigenlijke zin, hetgeen verklaart waarom lid 3 haar verschillend behandelt.

25. Wegens de onduidelijkheid van de normen moet worden gezocht naar een eenvor-

15 — 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”).

16 — C-284/03, Jurispr. blz. I-11237.

mige uitlegging¹⁷ op grond waarvan een duidelijk onderscheid kan worden gemaakt tussen beide economische werkelijkheden. Een afbakening van de genoemde begrippen zou niet alleen beantwoorden aan de behoeften van de werking van de interne markt die de kaderrichtlijn blijkens de eerste overweging van haar considerans wenst te realiseren, maar is ook noodzakelijk wegens het in belastingrecht geldende legaliteitsbeginsel, dat — los van de formele dimensie ervan of van de „exclusieve bevoegdheid van de wet” — als weerspiegeling van het rechtszekerheidsbeginsel een materiële draagwijdte krijgt, doordat het verlangt dat de definitie van de begrippen juist en nauwkeurig is opdat de burgers vooraf de gevolgen voor hun vermogenspositie zouden kennen van de handelingen die zij op fiscaal gebied verrichten¹⁸.

26. Het Hof heeft zelden dit probleem behandeld, maar heeft de gelegenheid gekregen om erop in te gaan in de sector van de restaurants. In het arrest Faaborg-Gelting Linien¹⁹, waarin het zich moest uitspreken over de Zesde richtlijn, heeft het Hof verklaard dat, om te bepalen of handelingen leveringen van goederen dan wel diensten zijn, alle omstandigheden waaronder de betrokken handeling wordt verricht in aanmerking moeten worden genomen om daar-

uit de kenmerkende elementen naar voren te halen (punt 12). Overeenkomstig deze regel voegt het Hof eraan toe, dat de verstrekking van toebeide spijzen en dranken voor onmiddellijke consumptie het resultaat is van een serie diensten, die begint bij de voorbereiding van de spijzen en eindigt bij de opdiening, en waarbij de klant de nodige infrastructuur (restaurantiezaal, garderobe, meubilair, serviesgoed) ter beschikking wordt gesteld, terwijl de aankopen van "afhaal"-maaltijden, die niet gepaard gaan met diensten die de nuttiging ter plaatse in een passend kader moeten veraangename, slechts leveringen van goederen zijn (punten 13 en 14).

27. In het licht van voornoemde criteria heeft het Hof overwogen dat de exploitatie van een restaurant aan boord van veerboten die een lijndienst tussen de haven van Faaborg (Denemarken) en die van Gelting (Duitsland) onderhouden, een dienst was (punt 15), aangezien de specifieke bestanddelen van deze contractuele modaliteit overwogen, terwijl de verstrekking van maaltijden slechts een zeer gering deel van de gehele handeling vormde (punten 13 en 14).

28. Zoals ik in mijn conclusie in de aangehaalde zaak Hotel Scandic Gäsbäck heb opgemerkt, heeft het Hof met toepassing van de regel van „eenheid van verrichtingen” de gehele handeling onderzocht en naar gelang van het overwegende onderdeel op een bepaalde wijze gekwalificeerd, en heeft het geweigerd het belastbare feit in verschillende afzonderlijk belastbare onderdelen te splitsen.

17 — In mijn conclusie van 23 november 2004 in de zaak Hotel Scandic Gäsbäck (arrest van 20 januari 2005, C-412/03, Jurispr. blz. I-743) heb ik het Hof onlangs voorgesteld om de verwijzende rechter pertinente uitleggingscriteria te geven om de twee soorten juridische transacties te onderscheiden, zelfs al is deze vraag niet aan het Hof voorgelegd (punten 18-21).

18 — In zijn conclusie van 7 juli 1987 in de zaak Commissie/Verenigd Koninkrijk, waarin het Hof op 23 februari 1988 een uitspraak deed (353/85, Jurispr. blz. 817), heeft advocaat-generaal Mancini verklaard dat twijfelgevallen nauwkeurig moeten worden behandeld wanneer fiscale lasten worden opgelegd.

19 — Arrest van 2 mei 1996 (C-231/94, Jurispr. blz. I-2395).

29. In deze zaak gaat het er niet om, de commerciële activiteit van een onderneming te onderzoeken om de overeenkomstige belastingregeling in het kader van een algemene verbruiksbelasting te bepalen, maar juist de wettelijke bepaling te kwalificeren die het belastbare feit van een specifieke belasting definieert, zodat de aandacht moet uitgaan naar de juridische definitie, ongeacht de kenmerken van de bedrijfsvoering van de belastingplichtige. Zoniet dreigt men een beroep te doen op verwarrende argumenten, waardoor het noodzakelijk zou zijn om te nuanceren en in uitzonderingen te voorzien naar gelang de kenmerken van de handeling, de manier waarop zij wordt verricht en het soort ruimte waar de dranken worden aangeboden. Dit zou in strijd zijn met beginselen, zoals die van legaliteit, gelijkheid en algemeenheid, die de grondslagen van het belastingrecht vormen.

uiteenlopende situaties denkbaar.²⁰ Indien men zou volstaan met de toepassing van de rechtspraak in de zaak Faaborg-Gelting Linien, dan zou men moeten veronderstellen dat de eerste hypothese een overdracht van goederen is, terwijl de tweede een dienstverrichting is, met het betreuwenswaardige gevolg dat de toepasselijke communautaire regeling verschilt: in het eerste geval mogen andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden alleen onder de voorwaarden van artikel 3, lid 2, van de kaderrichtlijn worden geheven, maar krachtens artikel 3, lid 3, tweede alinea, staat niets eraan in de weg dat op de dienstverrichting een andere belasting dan BTW wordt geheven.

Dezelfde overwegingen zouden gelden indien, in plaats van naar de context, naar het soort verbruik wordt gekeken, aangezien de nodige arbeid voor het afgeven van een glas likeur verschilt van die welke vereist is voor het vermengen van twee dranken zoals een cuba libre of een caipirinha of voor een uitvoerigere cocktail zoals een dry martini,

30. Het GetrStS belast de verstrekking onder bezwarende titel van alcoholhoudende dranken voor onmiddellijk verbruik ter plaatse, zodat het duidelijk geldt zowel wanneer het afgeven ervan gebeurt in een zelfbedieningszaak, waar de klant het product van schappen of uit automaten neemt en de verkoper enkel de prijs incasseert, als wanneer de verstrekking gebeurt in de meest chique inrichting of met bijkomende verfijnde dienstverrichtingen gepaard gaat. Tussen deze twee uitersten zijn verschillende en

20 — Ik heb reeds gezegd dat artikel 1 van het Gaststättengesetz de drankgelegenheden definieert als de ruimte waar dranken worden verstrekt en verbruikt. Volgens de Duitse rechtsleer kan deze commerciële activiteit worden uitgeoefend via automaten of door het klaarzetten van het product dat de klant dan kiest (Ehlers, D., „Gewerbe-, Handwerks-, und Gaststättenrecht“, in *Besonderes Verwaltungsrecht*, deel I, tweede uitgave, Heidelberg, 2000, blz. 96 e.v.), zodra tussen de aankoop en het verbruik een temporeel en ruimtelijk verband bestaat. Aan deze voorwaarde is voldaan indien de zaak geschikte inrichtingen aanbiedt (Schmidt, R., en Vollmöller, T., *Kompedium Öffentliches Wirtschaftsrecht*, tweede uitgave, Heidelberg, 2004, blz. 320). Dit is zelfs het geval voor het product dat via een loket wordt afgegeven en buiten wordt gedronken, wanneer tussen de plaats van de verstrekking en die van het verbruik een nauw verband bestaat (Elmar, M., *Das Gaststättengesetz*, uitgeverij Heymans, dertiende uitgave, Keulen/Berlijn/Bonn/München, 1999, blz. 70 e.v.); hetzelfde geldt voor het door een ondernemer op de werkplaats verkocht product dat bestemd is voor verbruik door de werknemers in hun kantoor (Hoffmann, E., et Seitter, O., *Gaststättenrecht*, uitgeverij C. F. Müller, vierde uitgave, Heidelberg, 1995, blz. 55 e.v.).

een daiquiri of een grasshopper. Bijgevolg is het absoluut noodzakelijk slechts een enkele kwalificatie voor deze verschillende hypothesen in aanmerking te nemen.

32. De taak is weliswaar niet gemakkelijk, aangezien sommige argumenten voor de kwalificatie „levering van goederen” en andere voor de kwalificatie „dienstverrichting” pleiten.

31. Het Hessische Verwaltungsgerichtshof moet derhalve het belastbare feit van de gemeentebelasting aan de hand van de volgende criteria beoordelen:

- 1) De in artikel 3, lid 3, tweede alinea, van de kaderrichtlijn bedoelde diensten zijn andere verrichtingen dan die welke voor de verhandeling van accijnsproducten noodzakelijk zijn.
- 2) De kwalificatie van een juridische transactie als „levering van een goed” dan wel als „dienstverrichting” moet gebeuren met inachtneming van het overwegende bestanddeel van deze transactie in haar geheel, zonder dat zij in haar verschillende bestanddelen moet worden gesplitst.
- 3) Er moet eerder op de wettelijke definitie van het belastbare feit dan op de activiteit van de belastingplichtige worden gelet.

33. Enerzijds is gesteld dat de belasting van de stad Frankfurt am Main, zoals de benaming ervan zelf aangeeft, wordt geheven op de verkoop van alcoholische dranken, met uitzondering van appelwijn, die onmiddellijk ter plaatse worden verbruikt, ongeacht de omstandigheden waarin die plaatsvindt. De nadruk ligt dus op de verstrekking en het afgeven van alcohol voor onmiddellijk verbruik. Op basis van de criteria van het arrest in de zaak Faaborg-Gelting Linien wijzen de overwegende bestanddelen op een overdracht van goederen. Deze beoordeling wordt versterkt door de vaststelling dat het verbruik ervan in een zelfbedieningszaak en de verstrekking ervan aan het personeel onder het gezag van de belastingplichtige ook zijn belast, terwijl deze activiteiten geen met een dienstverrichting verband houdend onderdeel vertonen.

34. Bovendien gaat de verkoop van een product steeds gepaard met een minimale activiteit, zonder dat iemand eraan denkt de handeling als een dienstverrichting te kwalificeren. Wanneer bijvoorbeeld iemand een pakje sigaretten koopt, verstrekt de verkoper het in een passend ingerichte, schoongemaakte ruimte waar zich gewoonlijk een mand bevindt waarin men het rond het pakje zittende cellofaan kan neerleggen; of wanneer een automobilist zijn benzinetank vult in een benzinestation, stelt de beheerder

papier ter beschikking waarmee hij zijn handen kan afvegen, of zelfs daartoe bestemde wastafels. Toch brengen deze bijkomstige taken niet mee dat de betrokken transactie een dienstverrichting in de zin van artikel 3, lid 3, tweede alinea, van de kader-richtlijn is.

ruimte en de voor het verbruik onmisbare benodigdheden. Dat de verkoop van drank in een winkel niet wordt belast, zelfs wanneer de koper die onmiddellijk zou opdrinken zonder dat hij de winkel verlaat, vormt een aanwijzing in deze zin.

35. De stelling van verweerder in het hoofdgeding doet echter tal van andere moeilijkheden rijzen: wanneer men tijdens een lunch in een restaurant een fles wijn bestelt, welk percentage van de dienstverrichting vertegenwoordigt dan het alcoholverbruik? Komt deze situatie tot uiting in de rekening? Indien men beslist de gekochte drank niet onmiddellijk in de bar te verbruiken en die naar huis mee te nemen, is de handeling dan aan de betrokken belasting onderworpen?

3) De rechtsgevolgen van de kwalificatie als „levering van goederen”

38. Dat het Hessische Verwaltungsgerichtshof geen belangstelling toont voor de gevolgen van een dergelijke kwalificatie als „levering van goederen”, komt ongetwijfeld doordat artikel 3, lid 2, van de kaderrichtlijn duidelijk bepaalt dat de litigieuze belasting slechts geldig is als zij niet alleen de uit hoofde van andere belastingen geldende voorschriften in acht neemt maar ook een specifiek doel nastreeft.

36. Het voorgaande versterkt het standpunt van de Commissie, dat overeenkomt met dat van het Hessische Verwaltungsgerichtshof in zijn verwijzingsbeslissing. Daarin wordt de litigieuze belasting als een accijns gekwalificeerd.

39. Het Hof zou evenwel, zonder zijn bevoegdheid te overschrijden, de verwijzende rechter enkele uitleggingsgegevens kunnen verschaffen om de door de nationale rechter uit te voeren vergelijkende evaluatie te vergemakkelijken.

37. Anderzijds geven een aantal argumenten ook andere richtingen aan, daar het belastbare feit niet de verhandeling van alcoholische drank is, maar de verkoop ervan voor „onmiddellijk verbruik ter plaatse”. Deze handeling veronderstelt steeds een dienst, hoe gering ook, door de verstrekking van een

40. De kaderrichtlijn die, zoals ik aan het begin van deze conclusie heb aangetoond, tot doel heeft de rechtsregels voor accijnsgoederen te harmoniseren om de goede werking

van de interne markt te bevorderen²¹, moet voor een juiste uitlegging van deze bepaling teleologisch worden beoordeeld. Gelet op de door de wetgever ingestelde regeling en het belang van de fiscale samenhang als instrument ter consolidering ervan, moet artikel 3, lid 2, restrictief worden uitgelegd omdat het een uitzondering op de algemene regeling invoert.²²

a) Het specifieke doeleinde

41. Uit de genoemde arresten Commissie/Frankrijk (punt 19) en EKW en Wein & Co (punt 31) volgt dat een accijns aan een specifiek doel beantwoordt wanneer zijn doel niet louter budgettair is. Deze stelling moet worden uitgelegd in het licht van de relevante opmerkingen van advocaat-generaal Saggio in zijn conclusie betreffende de tweede zaak (punt 39).

42. Aangezien het om andere indirecte belastingen dan accijnzen gaat, kunnen de

doeleinden van accijnzen, zoals de inning van fondsen die de publiekrechtelijke organen nodig hebben om de hun toevertrouwde taken uit te oefenen, niet als specifieke doeleinden worden beschouwd. Belastingen met specifieke doeleinden worden gewoonlijk aangewend om het verbruik te treffen van bepaalde goederen of diensten die sociale kosten kunnen veroorzaken of negatieve externe gevolgen mee kunnen brengen (bijvoorbeeld de voor het milieu schadelijke gevolgen van batterijen of banden²³). Deze benadering van het probleem begunstigt de toekenning van een dergelijke kwalificatie aan belastingen die tot doel hebben het milieu en de volksgezondheid te beschermen.²⁴

43. Dit belastingtype is dus een instrument van de administraties om het gedrag van de gebruikers te beïnvloeden door hen ertoe aan te zetten het gebruik van bepaalde goederen

21 — In het arrest van 11 november 1997, Eurotunnel e.a. (C-408/95, Jurispr. blz. I-6315), heeft het Hof voor recht verklaard dat de kaderrichtlijn tot doel heeft de voorwaarden te scheppen voor het verkeer van accijnsproducten binnen een interne markt zonder fiscale grenzen (punt 7).

22 — Behalve advocaat-generaal Saggio in de genoemde conclusie (punten 23 en 28), heeft advocaat-generaal Fennelly het eveneens een dergelijk karakter toegekend in zijn conclusie van 12 november 1998 in de zaak Braathens, waarin het Hof op 10 juni 1999 uitspraak heeft gedaan (C-346/97, Jurispr. blz. I-3419).

23 — Zij kunnen ook worden toegepast om bepaalde diensten van algemeen belang (zoals die welke verband houden met musea en bibliotheken) te financieren; om deze reden heeft advocaat-generaal Saggio in zijn reeds meermaals vermelde conclusie de belastingen ter bevordering van toerisme, sport, cultuur en voorstellingen als indirecte belastingen met specifieke doeleinden gekwalificeerd. Dienaangaande is het interessant om de werken te raadplegen van Álvarez García, S., en Arizaga Irujo, M. C., „La influencia del derecho tributario europeo en la legislación española sobre impuestos especiales”, en van Álvarez García, S., en Álvarez Villa, M. T., „Los impuestos especiales en la Unión Europea ¿De una finalidad recaudatoria a la protección del medio ambiente?”, beide respectievelijk gepubliceerd in het tijdschrift *Noticias de la Unión Europea*, nummers 134 (maart 1996), blz. 71 tot 79, en 183 (april 2000), blz. 87 tot 94.

24 — Zie punt 39, tweede alinea, van de genoemde conclusie van advocaat-generaal Saggio. Advocaat-generaal Fennelly heeft in zijn eveneens genoemde conclusie op de milieubescherming als een specifiek doel van accijnzen gewezen (punt 14).

te vermijden.²⁵ Dit doel beantwoordt aan de wil om het buitenfiscale element van deze belastingen op ongewenste uitgaven op de voorgrond te stellen.²⁶

44. De uitzonderlijke aard van de belastingen die de lidstaten ingevolge artikel 3, lid 2, van de kaderrichtlijn instellen, verplicht hen om het bewijs te leveren van een concreet doel dat zich onderscheidt van het door de geharmoniseerde accijnzen nagestreefde doel.²⁷ Het dossier bevat geen enkel element op grond waarvan aan de betrokken belasting een dergelijk doel kan worden toegeschreven: zowel het Hessische Verwaltungsgerichtshof in zijn verwijzingsbeslissing als de partijen bij de onderhavige prejudiciële procedure in hun opmerkingen zwijgen over deze vraag, terwijl het gemeentereglement zelf het onderwerp niet behandelt en de terechtzitting de twijfels hierover niet heeft kunnen wegnemen. Gelet op deze situatie kan gerust worden gesteld dat deze belasting,

behalve haar louter budgettair doel, geen specifiek oogmerk heeft.²⁸

45. In dit kader moet worden herinnerd aan de belangrijke rol van verbruiksbelastingen in het belastingrecht, waar zij als een onmisbaar element in nationale belastingregelingen worden beschouwd.²⁹ Dit kenmerk blijkt duidelijk in de Duitse rechtsorde, aangezien de grondwet zelf de instelling van plaatselijke verbruiksbelastingen voorziet om voornamelijk aan de algemene behoeften van overheidsfinanciering op dit niveau te voldoen³⁰ en tegelijk de gemeentelijke autonomie te versterken.³¹

46. Ondanks het algemene stilzwijgen hierover op alle niveaus, lijken zowel de vorm van de door de stad Frankfurt am Main

25 — In punt 13 van genoemde conclusie heeft advocaat-generaal Saggio gesteld dat dit belastingtype het verbruik van alcohol kan ontmoedigen om de volksgezondheid op doeltreffender wijze te beschermen. Zelf heb ik in punt 25 van mijn conclusie in de zaak Van de Water verwezen naar dit doel, dat ook in de Duitse rechtsleer aandacht heeft gekregen; zie Jatzke, H., *Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Verbrauchsteuerharmonisierung in der Europäischen Union*, Berlijn 1997, blz. 61, en Stobbe, E., „Die Harmonisierung der besonderen Verbrauchsteuern in der Europäischen Gemeinschaft (Teil 1)“ in *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*, 1993, nr. 6, blz. 171.

26 — Alfonso González, L. M., Corona Ramón, J. F., en Valera Tabuela, F., *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Cedecs, Barcelona, 1997, blz. 74, stellen dat een van de doelstellingen van het harmonisatieproces is, dit onderdeel van de accijnzen te laten primeren.

27 — Advocaat-generaal Fennelly heeft in zijn conclusie in de zaak Braathens het volgende verklaard: „De nationale autoriteiten dienen mijns inziens aan te tonen, dat de belasting inderdaad een [...] doelstelling dient“ (punt 15 in fine).

28 — De Commissie herinnert eraan dat, tijdens het in de gemeenteraad gevoerde debat van 8 november 1991, als enige rechtvaardiging werd gegeven dat deze belasting een jaarlijks bedrag van ongeveer 15 miljoen DEM zou genereren.

29 — Volgens Jatzke H., op. cit., blz. 56 neemt de wil tot verbetering van de volksgezondheid bij deze indirecte belastingen zelden de eerste plaats in, terwijl financiële doeleinden terzake de overhand hebben. In verband met de te harmoniseren belastingen beklemtoont hij, dat het min of meer hoge bedrag van hun opbrengsten een zodanig doorslaggevend criterium was, dat de Commissie ten tijde van de uitwerking van een reeks ontwerprichtlijnen in 1972 heeft gesteld dat de hoofdidee van accijnzen erin bestond, fondsen te genereren en dat zij bijgevolg op wijdverspreide producten betrekking moesten hebben, onverminderd de mogelijkheid om hen ook ter beperking van het gebruik van voor de gezondheid schadelijke producten aan te wenden.

30 — Zie Stobbe, E., op. cit., blz. 172.

31 — In zijn meermalen aangehaalde conclusie in de zaak EKW en Wein & Co heeft advocaat-generaal Saggio eerst erkend dat de daarin geanalyseerde Oostenrijkse belasting op consumptie-ijs en dranken bijdroeg tot de versterking van de lokale autonomie en vervolgens dat „een belasting [...] niet [kan] worden geacht een specifiek doeleinde [...] te hebben enkel op grond van het feit dat de opbrengsten ervan naar de begroting van het lokale lichaam vloeien“ (punt 41, tweede alinea, in fine).

ingestelde belasting als haar berekeningswijze³² erop te wijzen dat zij aan een bijzondere doelstelling beantwoordt, maar ook dit aspect blijft onduidelijk. Het Hof beschikt niet over voldoende beoordelings-elementen om de litigieuze belasting via een structurele analyse juist te kwalificeren. Misschien is er ook geen andere oplossing, aangezien het Hof in het kader van de verdeling van de in de prejudiciële vraag vervatte taken enkel een nuttige uitlegging van het gemeenschapsrecht dient voor te stellen, met inachtneming van de bevoegdheid van de nationale rechter om het op het voor hem aanhangig geding toe te passen.³³

47. Kortom, het staat aan het Hessische Verwaltungsgerichtshof om vast te stellen of de door de stad Frankfurt am Main ingevoerde gemeentebelasting op dranken een specifiek doel nastreeft, in de zin die daaraan wordt gegeven in artikel 3, lid 2, van de kaderrichtlijn, met inachtneming van de voordien vastgestelde uitleggingsregels en in het bijzonder van de regel dat een belasting met als enig doel de overheidsinkomsten te vergroten, niet als een dergelijke belasting mag worden beschouwd.

b) De verenigbaarheid met de BTW en de accijnzen

48. De tweede voorwaarde van artikel 3, lid 2, van de kaderrichtlijn, dat de lidstaten toestaat andere indirecte verbruiksbelastingen dan geharmoniseerde accijnzen in te voeren, is dat de op accijnzen en op BTW toepasselijke voorschriften inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing, de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting in acht worden genomen. In het arrest EKW en Wein & Co heeft het Hof de tegenstrijdigheden tussen de verschillende taalversies overwonnen en verklaard dat dit artikel van de lidstaten niet verlangt dat zij alle op beide belastingstypes toepasselijke voorschriften in acht nemen. Het Hof voegt eraan toe, dat het voldoende is dat de indirecte belastingen met specifieke doeleinden in overeenstemming zijn met de algemene opzet van de ene of de andere in de communautaire regeling bepaalde heffingstechniek (punt 47).

49. Het in casu te geven antwoord moet mijns inziens overeenkomen met het antwoord dat in het genoemde arrest EWK en Wein & Co is gegeven in verband met de destijds geldende Oostenrijkse belasting op consumptie-ijs en dranken, aangezien haar doel en haar structuur vergelijkbaar zijn met die van de onderhavige Duitse belasting.

32 — In voornoemde conclusies hebben advocaten-generaal Fennelly en Saggio beide criteria gebruikt.

33 — Aangaande de gedeelde bevoegdheden van de gemeenschapsrechter en de nationale rechterlijke instanties in het kader van het systeem van artikel 234 EG en de mogelijke misbruiken die men het Hof soms kan verwijten, zie mijn opmerkingen in punt 35 van mijn conclusie van 11 december 2003 (arrest van 17 juni 2004, Recheio, C-30/02, Jurispr. I-6051, I-6053).

50. Met betrekking tot de BTW moet worden vastgesteld dat de gemeentebelasting

de voorwaarden voor de heffing en de berekening ervan niet vervult. De BTW is immers een in elk stadium van het productie- en distributieproces geheven algemene belasting en het bedrag ervan wordt berekend op de toegevoegde waarde van de goederen en diensten, aangezien het verschuldigde bedrag bij elke transactie wordt berekend onder aftrek van de belasting die reeds is betaald. Daarentegen wordt de betrokken plaatselijke belasting enkel geheven wanneer het goed wordt geleverd aan wie het gaat nuttigen, zonder enige aftrek van voorbelasting.

51. De betrokken gemeentebelasting neemt evenmin de op accijnzen toepasselijke bepalingen in acht, aangezien de berekeningswijze ervan verschilt van die welke zijn opgesomd in de richtlijnen 92/83 en 92/84, die de hoeveelheid vloeistof of het alcoholgehalte in aanmerking nemen. Aangezien de belasting anderzijds verschuldigd wordt wanneer de drank ter beschikking van de gebruiker wordt gesteld, voldoet zij evenmin aan de voorwaarden van artikel 6, lid 1, van de kaderrichtlijn dat de heffing situeert op het ogenblik van de „uitslag tot verbruik”, dat wil zeggen het ogenblik waarop het goed wordt onttrokken aan de schorsingsregeling, los van het feit of het al dan niet aan de eindverbruiker wordt geleverd.³⁴

34 — De schorsingsregeling is de regeling die geldt voor de productie, de verwerking, het voorhanden hebben en het verkeer van producten onder schorsing van accijns (artikel 4, sub c, van de kaderrichtlijn). Zij is bijgevolg van toepassing op de goederen waarvoor nog geen accijns verschuldigd is, hoewel het belastbare feit heeft plaatsgevonden (de invoer of de productie in de Gemeenschap in de zin van artikel 5, lid 1, van diezelfde richtlijn). Voor een goed begrip van de werking van het algemene stelsel van de kaderrichtlijn en in het bijzonder van de schorsingsregeling, zie de conclusie in de zaak Van de Water, reeds aangehaald.

B — *De tweede prejudiciële vraag*

52. Het Hessische Verwaltungsgerichtshof heeft zijn tweede vraag gesteld omdat het zich afvraagt of de uitdrukking „onder deze zelfde voorwaarde” aan het begin van artikel 3, lid 3, tweede alinea, van de kaderrichtlijn alleen betrekking heeft op de in de vorige alinea vervatte voorwaarde (het ontbreken van douaneformaliteiten) dan wel of zij daarentegen ook verwijst naar de in lid 2 van dit artikel vervatte vereisten, die ik in de voorgaande bladzijden heb onderzocht.

53. De Commissie en de stad Frankfurt am Main zijn het hierover eens en verdedigen het eerste alternatief. Ik ga hiermee om verschillende redenen akkoord.

54. In de eerste plaats leidt, zoals de Commissie stelt, de letterlijke uitlegging van de verschillende taalversies tot dit resultaat. De Duitse tekst gebruikt het woord „Voraussetzung” in het enkelvoud, hetgeen duidt op slechts één voorwaarde die enkel de in de eerste alinea van lid 3 genoemde voorwaarde kan zijn. De andere taalversies zoals de Spaanse („con la misma limitación”), de Franse („sous le respect de cette même condition”), de Engelse („subject to the same provision”) of de Italiaanse („ferma restando questa condizione”) bevestigen die uitlegging.

55. De uitlegging van het bij artikel 3 gecreëerde stelsel versterkt deze hypothese. Lid 1 bevat een lijst van de goederen die aan geharmoniseerde accijnzen zijn onderworpen; op grond van lid 2 kunnen hierover belastingen met specifieke doeleinden worden geheven en lid 3 staat de belastingheffing toe over andere goederen (eerste alinea) en over dienstverrichtingen die al dan niet verband houden met de in lid 1 opgesomde producten (tweede alinea). Al deze belastingen dienen het gemeenschapsrecht te respecteren en mogen de totstandbrenging van de interne markt niet belemmeren. Bijgevolg moeten de in de tweede alinea vermelde belastingen niet alleen een ander doel dan de geharmoniseerde accijnzen nastreven, maar ook de op deze accijnzen en de BTW toepasselijke voorschriften in acht nemen, terwijl het voor de belastingen in de zin van lid 3 volstaat dat zij niet gepaard gaan met formaliteiten die verband houden met het overschrijden van interne grenzen en dat zij

verschillen van de genoemde algemene verbruiksbelasting. Deze vereiste verwijst naar artikel 33 van de Zesde richtlijn, op grond waarvan de lidstaten andere verbruiksbelastingen op bepaalde specifieke producten kunnen toepassen.

56. In de genoemde conclusie in de zaak EWK en Wein & Co heeft advocaat-generaal Saggio ten slotte, zij het impliciet, een gelijksoortig criterium gehanteerd (punt 52).

57. De in artikel 3, lid 3, tweede alinea, van de kaderrichtlijn vervatte uitdrukking „onder deze zelfde voorwaarde” verwijst dus enkel naar de in de eerste alinea van lid 3 genoemde voorwaarde.

VI — Conclusie

58. In het licht van het voorgaande geef ik het Hof in overweging de eerste prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden:

„1) Het Hessische Verwaltungsgerichtshof moet het belastbare feit van de gemeentebelasting onderzoeken aan de hand van een beoordeling van de volgende elementen:

- a) De in artikel 3, lid 3, tweede alinea, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop, bedoelde diensten zijn andere verrichtingen dan die welke voor de verhandeling noodzakelijk zijn.
 - b) De kwalificatie van een juridische transactie als ‚levering van een goed’ dan wel als ‚dienstverrichting’ moet gebeuren met inachtneming van het overwegende bestanddeel van deze transactie in haar geheel, zonder dat zij in haar verschillende bestanddelen moet worden gesplitst.
 - c) Er moet eerder op de wettelijke definitie van het belastbare feit dan op de activiteit van de belastingplichtige worden gelet.
- 2) In de zin van artikel 3, lid 2, van genoemde richtlijn zijn belastingen met een louter budgettair karakter geen belastingen met een specifiek doel.”

59. Op de tweede prejudiciële vraag moet als volgt worden geantwoord:

„De in artikel 3, lid 3, tweede alinea, van de kaderrichtlijn vervatte uitdrukking ‚onder deze zelfde voorwaarde’ verwijst enkel naar de in de eerste alinea van lid 3 genoemde voorwaarde.”