



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. SZPUNAR

van 25 mei 2023¹

Zaak C-249/22

BM

tegen

Gebühren Info Service GmbH (GIS),

in tegenwoordigheid van:

Bundesministerium für Finanzen,

Österreichischer Rundfunk

[verzoek van het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder c) – Verrichting van diensten onder bezwarende titel – Begrip – Activiteiten van een openbare radio-en-televisieorganisatie die worden gefinancierd door middel van een wettelijk opgelegde bijdrage die wordt betaald door de bezitters van een radio- of televisietoestel in het terrestrische uitzendgebied – Artikel 378, lid 1, en bijlage X, deel A, punt 2 – Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor Oostenrijk – Artikel 151, lid 1, en bijlage XV, deel IX, punt 2, onder h) – Afwijking – Werkingssfeer”

Inleiding

1. In het arrest van 22 juni 2016, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470; hierna: „arrest *Český rozhlas*”), heeft het Hof geoordeeld dat de activiteiten van openbare radio-organisaties die worden gefinancierd door middel van een wettelijk opgelegde bijdrage die wordt betaald door bezitters van een radiotoestel niet kunnen worden beschouwd als een dienst onder bezwarende titel en niet zijn inbegrepen in de werkingssfeer van het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw).

2. Naar aanleiding van dat arrest hebben betalingsplichtigen in bepaalde lidstaten waar een dergelijke bijdrage is onderworpen aan de btw de terugbetaling van deze belasting gevorderd op grond dat deze in strijd met het Unierecht is geheven. In Oostenrijk heeft dit geleid tot de instelling van een collectieve vordering, waarvan het hoofdgeding in de onderhavige zaak deel uitmaakt. Ook in Denemarken is een soortgelijke procedure aanhangig.²

¹ Oorspronkelijke taal: Pools.

² In het kader van die procedure is bij het Hof een verzoek om een prejudiciële beslissing ingekomen dat vergelijkbaar is met het verzoek dat in de onderhavige zaak is ingediend (zaak C-573/22, *Foreningen C e.a.*, aanhangig).

3. In dit verband wijzen de belanghebbenden en de Europese Commissie erop dat de Unierechtelijke bepalingen inzake de btw voorzien in een voor bepaalde lidstaten geldende afwijking krachtens welke zij de activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties mogen belasten. Derhalve rijst de vraag of deze afwijking verandering brengt in de conclusie van het arrest Český rozhlas.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

4. Krachtens artikel 151 van de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor het Koninkrijk Noorwegen, de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond van 26 juli 1994 (hierna: „Toetredingsakte van 1994”)³, gelezen in samenhang met deel IX, punt 2, onder h), van bijlage XV bij die akte⁴, mag de Republiek Oostenrijk in afwijking van de Unierechtelijke bepalingen inzake de btw onder meer de activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties belasten.⁵ Deze belasting mag geen gevolgen hebben voor de eigen middelen van de Unie, waarvoor de grondslag overeenkomstig verordening (EEG, Euratom) nr. 1553/89⁶ opnieuw zal moeten worden vastgesteld.

5. Artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde⁷ bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

6. Artikel 132, lid 1, onder q), van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

q) niet-commerciële activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties.”

³ PB 1994, C 241, blz. 21.

⁴ Die bepaling is te vinden in PB 1994, C 241, namelijk op blz. 336.

⁵ Krachtens deze bepaling kon de Republiek Oostenrijk gedurende een overgangperiode afwijkende belastingen heffen, zoals oorspronkelijk bedoeld in artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1). Deze overgangperiode diende te worden beëindigd bij besluit van de Raad, maar een dergelijk besluit is nooit vastgesteld.

⁶ Verordening van de Raad van 29 mei 1989 betreffende de definitieve uniforme regeling voor de inning van de eigen middelen uit de belasting over de toegevoegde waarde (PB 1989, L 155, blz. 9).

⁷ PB 2006, L 347, blz. 1.

7. Artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt:

„Oostenrijk mag de in bijlage X, deel A, punt 2, vermelde handelingen blijven belasten.”

8. Bijlage X bij deze richtlijn vermeldt in punt 2 van deel A de „niet-commerciële activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties”.

Oostenrijks recht

9. Overeenkomstig § 2, lid 1, van het Bundesgesetz betreffend die Einhebung von Rundfunkgebühren (federale wet inzake de radio- en televisievergoeding)⁸ (hierna: „RGG”) is eenieder die binnenshuis gebruikmaakt van een radio- of televisietoestel gehouden een „radio- en televisievergoeding” te betalen. Het bezitten van een dergelijk toestel wordt gelijkgesteld met de gebruikmaking ervan. Overeenkomstig § 4, lid 1, RGG is Gebühren Info Service GmbH (GIS) bevoegd om deze vergoeding en alle ermee samenhangende belastingen te innen.

10. Voorts is de openbare radio-en-televisieomroep bij § 1, lid 1, van het Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk (federale wet inzake de Oostenrijkse radio-en-televisieomroep)⁹ (hierna: „ORF-G”) opgericht als een publiekrechtelijke stichting met als naam Österreichischer Rundfunk (hierna: „ORF”).

11. Krachtens § 31 ORF-G is een „programmavergoeding” verschuldigd, waarvan het bedrag wordt vastgesteld door de raad van voornoemde stichting. Elke bezitter van een radio- of televisietoestel in het (analoge of digitale) terrestrische uitzendgebied van programma’s van de ORF is deze programmavergoeding verschuldigd. De programmavergoeding wordt gelijktijdig met de radio- en televisievergoeding en op dezelfde gronden geïnd.

12. Ten slotte voorziet § 10 van het Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze 1994 (federale wet op de omzetbelasting van 1994)¹⁰ met name ten aanzien van omroepdiensten waarvoor de verplichting tot het betalen van de radio- en televisievergoeding geldt in het heffen van belasting tegen een verlaagd tarief.

Feiten, verloop van de procedure en prejudiciële vragen

13. BM, verzoekster in het hoofdeding, ontvangt radio- en televisieprogramma’s en is gehouden daarvoor een programmavergoeding te betalen. Van 1 oktober 2013 tot en met 31 oktober 2018 heeft zij onder meer een bedrag van 100,57 EUR aan btw over de door haar verschuldigde programmavergoeding betaald. Op 23 oktober 2018 heeft zij GIS verzocht om terugbetaling van dit bedrag op grond dat het in strijd met het Unierecht is geïnd. In het licht van met name het arrest Český rozhlas is zij namelijk van mening dat de activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties die worden gefinancierd door middel van een bijdrage zoals de Oostenrijkse programmavergoeding niet aan de btw zijn onderworpen.

⁸ BGBl. I 159/1999, zoals gewijzigd.

⁹ BGBl. 379/1984, zoals gewijzigd.

¹⁰ BGBl. 663/1994, zoals gewijzigd.

14. GIS heeft geweigerd om die belasting terug te betalen. BM is tegen die weigering opgekomen bij het Bundesverwaltungsgericht (federale bestuursrechter in eerste aanleg, Oostenrijk). Deze rechterlijke instantie heeft het ingestelde beroep evenwel afgewezen op grond dat de uitlegging van het genoemde arrest niet op de Oostenrijkse programmavergoeding van toepassing is. BM heeft tegen de uitspraak van deze rechterlijke instantie beroep in *Revision* ingesteld bij de verwijzende rechter.

15. In deze omstandigheden heeft het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) beslist om de procedure te schorsen en aan het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

- „1) Moet een vergoeding zoals de Oostenrijkse ORF-programmavergoeding, die de publieke omroep zelf vaststelt om zijn werking te financieren, worden beschouwd als een tegenprestatie in de zin van artikel 2 juncto artikel 378, punt 1, van richtlijn [2006/112], gelet op de primairrechtelijke bepaling van artikel 151, lid 1, juncto bijlage XV, deel IX, punt 2, onder h), eerste alinea, tweede streepje, van de [Toetredingsakte van 1994]?
- 2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, moet de daarin bedoelde ORF-programmavergoeding dan ook worden beschouwd als een tegenprestatie in de zin van richtlijn [2006/112], voor zover personen die deze vergoeding moeten betalen en die weliswaar beschikken over een radio- of televisietoestel in een gebouw dat door de ORF via terrestrische weg van programma's wordt voorzien, deze programma's van de ORF niet kunnen ontvangen omdat zij niet over de vereiste ontvangstmodule beschikken?”

16. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij het Hof ingekomen op 11 april 2022. Partijen in het hoofdgeding, de ORF, de Oostenrijkse en de Deense regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Diezelfde partijen en de Franse regering waren vertegenwoordigd ter terechtzitting van 15 februari 2023.

Analyse

17. Verzoekster in het hoofdgeding vordert terugbetaling van de btw die is berekend over de door haar betaalde programmavergoeding. Zij is namelijk van mening dat deze belasting, gelet op het arrest *Český rozhlas*, in strijd met het Unierecht is geheven. Met de prejudiciële vragen in de onderhavige zaak, die ik tezamen zal behandelen, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 378, lid 1, van deze richtlijn alsmede artikel 151, lid 1, van de Toetredingsakte van 1994 en deel IX, punt 2, onder h), van bijlage XV bij die akte, aldus moet worden uitgelegd dat de Republiek Oostenrijk gerechtigd is om btw over de programmavergoeding van § 31 ORF-G te heffen.

18. Om deze vraag te beantwoorden moet in de eerste plaats de aard van de programmavergoeding worden onderzocht in het licht van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 en moet vervolgens worden gekeken welke invloed artikel 378, lid 1, van deze richtlijn, het daaraan ten grondslag liggende artikel 151, lid 1, van de Toetredingsakte van 1994 en het relevante punt van bijlage XV bij die akte mogelijkwijs op deze rechtsvraag hebben.

Aard van de programmavergoeding

19. Zowel in de verwijzingsbeslissing als in de opmerkingen die zijn ingediend door GIS, de ORF en de Oostenrijkse regering wordt betoogd dat de Oostenrijkse programmavergoeding fundamenteel verschilt van de vergoeding die aan de orde was in de zaak *Český rozhlas*, dat de programmavergoeding derhalve kan worden aangemerkt als een vergoeding voor de gebruikmaking van de diensten van de ORF en dat deze diensten dus moeten worden geacht te worden verricht onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112.

20. De aangehaalde verschillen zouden in de eerste plaats voortvloeien uit de omstandigheid dat de verplichting tot het betalen van de programmavergoeding niet zozeer verband houdt met het loutere bezit van een toestel als wel met de feitelijke mogelijkheid om de door de ORF uitgezonden programma's te ontvangen. Deze mogelijkheid vloeit voort uit het bezit van een toestel dat geschikt is om deze programma's te ontvangen (via een vaste verbinding, een satellietverbinding of een kabelverbinding) en dat zich bevindt in het gebied waar de programma's worden uitgezonden.¹¹ De verwerving van een dergelijk toestel en de aanpassing ervan om de uitzendingen van de ORF te ontvangen zouden een uiting zijn van de wil van de ontvanger om van de diensten van deze omroeporganisatie gebruik te maken. In de tweede plaats wordt het bedrag van de programmavergoeding, anders dan de in de zaak *Český rozhlas* aan de orde zijnde vergoeding, niet vastgesteld door de wetgever, maar door de ORF. In de derde en laatste plaats zou de Oostenrijkse wetgever bij de invoering van de programmavergoeding in 1966 een juridische fictie in het leven hebben geroepen die bestaat in de civielrechtelijke betrekking tussen de ORF en de (mogelijke) ontvangers van haar uitzendingen. Volgens de verwijzende rechter wordt het bestaan van deze juridische fictie, niettegenstaande de sindsdien aangenomen wetswijziging, nog steeds erkend in de rechtspraak van de Oostenrijkse rechterlijke instanties.

21. Naar mijn mening vormen de hierboven genoemde verschillen tussen de Oostenrijkse programmavergoeding en de in de zaak *Český rozhlas* aan de orde zijnde vergoeding evenwel geen rechtvaardiging voor een verschillende beoordeling van de programmavergoeding vanuit het oogpunt van richtlijn 2006/112.

22. Zoals in voornoemde zaak is er ook in de onderhavige zaak namelijk sprake van twee prestaties die vanuit juridisch oogpunt onafhankelijk zijn van elkaar. Enerzijds zendt de ORF in het kader van de uitoefening van de haar door de wetgever opgedragen taak radio- en televisieprogramma's uit die vrijelijk kunnen worden ontvangen en anderzijds zijn de mogelijke ontvangers van deze programma's, die daartoe in het bezit zijn van geschikte toestellen, wettelijk verplicht om de programmavergoeding te betalen. In dat verband is het duidelijk dat deze toestellen ook kunnen worden gebruikt voor de ontvangst van uitzendingen van andere omroeporganisaties alsmede voor doeleinden die in het geheel geen verband houden met de gebruikmaking van uitzendingen van radio- en televisieomroepen, zodat de aanschaf en de aanpassing van deze toestellen voor het ontvangen van uitzendingen geenszins kunnen worden beschouwd als een uiting van de wil om gebruik te maken van de diensten van de ORF.

23. Naar analogie van de met het arrest *Český rozhlas* afgesloten zaak bestaat in de onderhavige zaak geen rechtsbetrekking tussen de ORF en de tot betaling van de programmavergoeding gehouden personen in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld.¹² De

¹¹ Volgens de door BM ter terechtzitting verstrekte informatie verkeert 95 % van de huishoudens in Oostenrijk in deze situatie.

¹² Zie arrest *Český rozhlas*, punten 20-28.

enkele omstandigheid dat de verplichting tot het betalen van de programmavergoeding niet berust op de formele voorwaarde een toestel te bezitten maar op de feitelijke mogelijkheid om uitzendingen te ontvangen, doet hier niet wezenlijk aan af.

24. De situatie in de onderhavige zaak verschilt derhalve van die welke door het Hof is onderzocht in de zaak die is afgesloten met het door de verwijzende rechter onder de aandacht gebrachte arrest *Kennemer Golf*¹³. In die zaak heeft de ontvanger van de dienst namelijk vrijwillig een overeenkomst met de dienstverrichter gesloten op grond waarvan hij tegen betaling van een forfaitaire vergoeding gedurende een beperkte periode gebruik kon maken van de faciliteiten van een sportvereniging. Hoewel de vraag of hij daadwerkelijk van die faciliteiten gebruik heeft gemaakt derhalve niet relevant was voor de verplichting tot het betalen van de vergoeding, was de mogelijkheid om gebruik van die faciliteiten te maken strikt afhankelijk van de betaling van de vergoeding en is de rechtsbetrekking tussen de betrokken partijen uitsluitend aangegaan als gevolg van hun wil.

25. Hetzelfde geldt voor het door de ORF genoemde arrest *Air France-KLM en Hop!-Brit Air*.¹⁴ De zaken die tot dat arrest hebben geleid, hadden betrekking op vliegbiljetten die uiteindelijk niet zijn gebruikt. Het feit dat de kopers van die biljetten uiteindelijk geen gebruik hebben gemaakt van de betreffende vervoersdienst doet niet af aan het feit dat is betaald voor een dienst die door de dienstverrichter is verricht (de vlucht heeft plaatsgevonden). In dit geval is derhalve sprake van een dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112, die berust op een vrijelijk door de partijen vormgegeven rechtsbetrekking.

26. Voorts is het voor de beoordeling van de situatie in de onderhavige zaak niet relevant dat het bedrag van de programmavergoeding door de ORF en niet rechtstreeks door de wetgever wordt vastgesteld. De ORF stelt het bedrag van deze vergoeding namelijk vast krachtens een bij wet verleende machtiging. De vergoeding heeft derhalve het karakter van een bij wet vastgestelde publieke heffing. De wetgever heeft het bedrag ervan slechts doen vaststellen door de entiteit die met de opbrengst ervan wordt gefinancierd.

27. Ik ben het ook eens met het standpunt van de Commissie dat het begrip „diensten die onder bezwarende titel worden verricht” in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 een autonoom Unierechtelijk begrip is en dat het voor de kwalificatie van de programmavergoeding vanuit het oogpunt van deze bepaling bijgevolg niet relevant is dat in het Oostenrijkse recht het bestaan van een juridische fictie wordt erkend volgens welke tussen de ORF en de bijdrageplichtigen een contractuele rechtsbetrekking bestaat. Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan het antwoord op de vraag of een handeling aan de btw moet worden onderworpen of van de betaling daarvan moet worden vrijgesteld niet afhangen van de kwalificatie van de betreffende handeling naar nationaal recht.¹⁵ De programmavergoeding moet derhalve uitsluitend worden gekwalificeerd volgens de bepalingen van het Unierecht en de rechtspraak van het Hof, en in het onderhavige geval met name in overeenstemming met het arrest *Český rozhlas*.

¹³ Arrest van 21 maart 2002, C-174/00, EU:C:2002:200.

¹⁴ Arrest van 23 december 2015, C-250/14 en C-289/14, EU:C:2015:841.

¹⁵ Zie laatstelijk arrest van 16 oktober 2019, *Winterhoff en Eisenbeis* (C-4/18 en C-5/18, EU:C:2019:860, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat de programmavergoeding, net als de vergoeding in de zaak *Český rozhlas*, geen vergoeding voor de door de ORF verrichte omroepdiensten is. Onderzocht moet nog worden of niet aan deze conclusie wordt afgedaan door artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112 en artikel 151, lid 1, van de Toetredingsakte van 1994, gelezen in samenhang met deel IX, punt 2, onder h), van bijlage XV bij die akte.

Betekenis van artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112 en artikel 151 van de Toetredingsakte van 1994

29. Artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112 geeft op het niveau van het afgeleide recht uitvoering aan artikel 151 van de Toetredingsakte van 1994, gelezen in samenhang met deel IX, punt 2, onder h), van bijlage XV daarbij, op grond waarvan de Republiek Oostenrijk btw over de diensten van openbare radio- en televisieomroepen en in de praktijk derhalve over de diensten van de ORF mag heffen. De letterlijke bewoordingen van deze bepalingen lijken evenwel af te wijken van het doel dat zowel de Uniewetgever als de lidstaten met deze bepalingen voor ogen hadden ten tijde van de onderhandelingen over de Toetredingsakte van 1994.

Letterlijke bewoordingen van artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112 en deel IX, punt 2, onder h), van bijlage XV bij de Toetredingsakte van 1994

30. Artikel 151, lid 1, van de Toetredingsakte van 1994 is een kaderbepaling volgens welke de in bijlage XV bij deze akte genoemde rechtshandelingen op de nieuwe lidstaten (waaronder de Republiek Oostenrijk) van toepassing zijn onder de in die bijlage gestelde voorwaarden. De eigenlijke normatieve inhoud van de voor het onderhavige geval relevante bepalingen is derhalve te vinden in die bijlage.

31. Overeenkomstig punt 2, onder h), van deel IX van bijlage XV bij de Toetredingsakte van 1994 mag de Republiek Oostenrijk voor de toepassing van artikel 28, lid 3, onder a), van richtlijn 77/388 de in punt 7 van bijlage E bij die richtlijn opgesomde handelingen belasten. Artikel 28 van richtlijn 77/388 was opgenomen onder titel XVI van die richtlijn, namelijk onder de titel „Overgangsbepalingen”. Krachtens lid 3, onder a), van dat artikel kunnen de lidstaten de in de lijst van bijlage E van die richtlijn genoemde handelingen die krachtens artikel 13 of artikel 15 zijn vrijgesteld blijven belasten. In punt 7 van die bijlage werden de activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties vermeld, die in beginsel waren vrijgesteld krachtens artikel 13, deel A, lid 1, onder q), van richtlijn 77/388. Met andere woorden, krachtens deel IX, punt 2, onder h), van bijlage XV bij de Toetredingsakte van 1994 is de Republiek Oostenrijk inbegrepen in de werkingssfeer van de afwijking van artikel 28, lid 3, onder a), van richtlijn 77/388, gelezen in samenhang met punt 7 van bijlage E bij die richtlijn, volgens welke de lidstaten waar de activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties tot dan toe aan de btw waren onderworpen die activiteiten konden blijven belasten, ook al waren die activiteiten krachtens de algemene bepalingen van de genoemde richtlijn vrijgesteld.

32. Overeenkomstig artikel 28, leden 3 en 4, van richtlijn 77/388 waren de in dat eerste lid opgenomen afwijkingen van toepassing gedurende een overgangperiode. Deze periode diende af te lopen wanneer deze afwijkingen bij besluit van de Raad zouden worden afgeschaft. In werkelijkheid is de overgangperiode evenwel nog steeds niet afgelopen en zijn de nog steeds geldende afwijkingen in richtlijn 2006/112 opgenomen als „afwijkingen van toepassing tot de

invoering van de definitieve regeling”¹⁶. De afwijking waarop de Republiek Oostenrijk aanspraak kan maken krachtens artikel 151, lid 1, van de Toetredingsakte van 1994, gelezen in samenhang met deel IX, punt 2, onder h), van bijlage XV daarbij, is vervat in artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met deel A, punt 2, van bijlage X daarbij. De bewoordingen van die bepaling komen overeen met die van punt 7 van bijlage E bij richtlijn 77/388.

33. Noch in artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112 noch in bijlage X, deel A, bij die richtlijn is uitdrukkelijk bepaald dat de krachtens deze bepalingen vastgestelde afwijkingen betrekking hebben op de vrijstellingen als bedoeld in artikel 132 van de richtlijn. Dit lijkt mij evenwel vanzelfsprekend en volgt in de eerste plaats uit de wetgevingsgeschiedenis van artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112 en uit de bewoordingen van de voorganger ervan, namelijk die van artikel 28, lid 3, onder a), van richtlijn 77/388.¹⁷ In de tweede plaats komen de bewoordingen van punt 2 van deel A van bijlage X bij richtlijn 2006/112 letterlijk overeen met die van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder q), van deze richtlijn.

34. Bijgevolg moet worden aangenomen dat artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met bijlage X, deel A, punt 2, daarbij, ten gunste van de Republiek Oostenrijk een afwijking van de in artikel 132, lid 1, onder q), van de richtlijn opgenomen vrijstelling vaststelt. De vrijstellingen van dat laatste artikel kunnen logischerwijs evenwel alleen gelden voor activiteiten die kunnen worden belast. Anders zou de vrijstelling ervan niet nodig zijn. Het Hof heeft dit uitdrukkelijk bevestigd in het arrest *Český rozhlas*.¹⁸

35. Ik kan derhalve niet instemmen met het door GIS, de Oostenrijkse, de Deense en de Franse regering en de Commissie ingenomen standpunt dat artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met punt 2 van deel A van bijlage X daarbij, een belastingheffing toestaat die valt buiten de werkingssfeer van die richtlijn, zoals met name volgt uit artikel 2, lid 1, onder c), daarvan¹⁹. Een afwijking van een bepaling die valt binnen de werkingssfeer van een richtlijn [in dit geval een afwijking van artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112] kan logischerwijs zelf niet buiten die werkingssfeer vallen.

36. Ongeacht de hierboven besproken werkingssfeer van artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112, kunnen de letterlijke bewoordingen ervan niet dienen als grondslag voor het heffen van btw over de programmavergoeding door de Republiek Oostenrijk.

37. Het is juist dat deze bepaling de Republiek Oostenrijk toestaat om de activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties aan de btw te onderwerpen. Zoals het Hof heeft verklaard in het arrest *Český rozhlas* – dat, zoals besproken is in de punten 20 tot en met 29 van deze conclusie, op de onderhavige zaak van toepassing is – vormen de activiteiten van dergelijke organisaties, voor zover zij worden gefinancierd met de opbrengst van een heffing zoals de Oostenrijkse programmavergoeding, echter geen diensten onder bezwarende titel en kunnen zij niet in die hoedanigheid aan deze belasting worden onderworpen.

38. De btw is namelijk een verbruiksbelasting waarvan de grondslag van heffing overeenkomstig artikel 73 van richtlijn 2006/112 bestaat in de prijs van de betreffende goederen of diensten, dat wil zeggen in het bedrag dat door een belastingplichtige als betaling voor de betreffende

¹⁶ Zie titel van hoofdstuk 1 onder titel XIII van richtlijn 2006/112.

¹⁷ In dit verband zij eraan herinnerd dat richtlijn 2006/112 een herschikking is van richtlijn 77/388 en derhalve de normatieve inhoud van de bepalingen ervan in beginsel niet wijzigt (zie overweging 3 van richtlijn 2006/112).

¹⁸ Punt 32.

¹⁹ Zie in die zin arrest *Český rozhlas*, punt 32 in fine.

goederen of diensten wordt ontvangen. In het geval van een kosteloze dienst is er derhalve geen maatstaf van heffing waarover btw kan worden geheven en kan deze belastingheffing derhalve niet worden toegepast.

39. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat noch de letterlijke bewoordingen van artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112 en bijlage X, deel A, punt 2, bij die richtlijn noch – bijgevolg – die van artikel 151 van de Toetredingsakte van 1994, gelezen in samenhang met deel IX, punt 2, onder h), van bijlage XV bij die akte, afdoen aan de conclusies van de punten 20 tot en met 29 van deze conclusie.

Doel van de regeling van artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112

40. De letterlijke uitlegging van de bepalingen van richtlijn 2006/112 zou derhalve leiden tot de conclusie dat het belastbaar achten van de activiteiten van een radio-en-televisieorganisatie die worden gefinancierd met de opbrengst van een programmavergoeding onverenigbaar is met die bepalingen. Zoals zowel in de verwijzingsbeslissing als met name in de opmerkingen van de Deense regering wordt opgemerkt, lijkt dat evenwel niet de bedoeling van de lidstaten te zijn geweest bij de onderhandelingen over punt 2, onder h), van deel IX van bijlage XV bij de Toetredingsakte van 1994, en evenmin die van de Uniewetgever ten aanzien van artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met punt 2 van deel A van bijlage X bij deze richtlijn, en – voorheen – ten aanzien van artikel 28, lid 3, van richtlijn 77/388 en punt 7 van bijlage E bij deze richtlijn.

41. De Deense regering geeft aan dat de bewoordingen van deze bepalingen een uiting zijn van een compromis tussen de lidstaten, die bij de wetgevingswerkzaamheden voor richtlijn 77/388 geen overeenstemming konden bereiken over de belasting van diensten van openbare radio- en televisieorganisaties die worden gefinancierd met de opbrengst van een heffing zoals de Oostenrijkse programmavergoeding. Dit compromis hield in dat deze diensten in beginsel werden vrijgesteld, terwijl aan de betreffende lidstaten de mogelijkheid werd geboden om van deze vrijstelling af te wijken. Vervolgens is deze afwijking uitgebreid tot bepaalde nieuwe lidstaten, waaronder de Republiek Oostenrijk op grond van deel IX, punt 2, onder h), van bijlage XV bij de Toetredingsakte van 1994, dat thans is omgezet in afgeleid recht bij artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met bijlage X, deel A, punt 2, daarbij.

42. Deze oplossing kon worden gerechtvaardigd ten tijde van de vaststelling van richtlijn 77/388 in 1977. Toen bestond in de meeste lidstaten namelijk een monopolie of quasimonopolie van de openbare omroeporganisaties, met name de televisieomroepen, en was het gebruik van huishoudelijke radio- en televisietoestellen in de praktijk de enige manier om radio- en televisieprogramma's via een vaste verbinding te ontvangen. Derhalve zou in beginsel kunnen worden aangenomen dat de aankoop van een dergelijk toestel gelijkstaat met de gebruikmaking van de diensten van de openbare omroepen, zodat de verplichte betaling voor het bezit van een dergelijk toestel een vergoeding sui generis voor die diensten vormt. Bovendien zij opgemerkt dat deze oplossing is ingevoerd als een tijdelijke maatregel, aanvankelijk voor een periode van vijf jaar.

43. De oplossing was reeds veel minder gerechtvaardigd ten tijde van de onderhandelingen over de Toetredingsakte van 1994, na de op richtlijn 89/552/EEG²⁰ gebaseerde liberalisering van de Europese omroepmarkt en gelet op de ontwikkeling van de kabel- en satelliettelevisie. Thans is

²⁰ Richtlijn van de Raad van 3 oktober 1989 betreffende de coördinatie van bepaalde wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in de lidstaten inzake de uitoefening van televisieomroepactiviteiten (PB 1989, L 298, blz. 23).

de oplossing volstrekt ongerechtvaardigd, aangezien het bezitten van een radio- of televisietoestel – ook wanneer het is aangepast om uitzendingen te ontvangen – geenszins nog langer kan worden gelijkgesteld met de gebruikmaking van de diensten van openbare omroeporganisaties (of van radio- of televisieorganisaties in het algemeen) en voorts het ontvangen van dergelijke uitzendingen ook zonder een dergelijk toestel en ook buiten de lidstaat van de betreffende omroeporganisatie, met name via het internet, mogelijk is. Een vergoeding voor het bezitten van een radio- of televisietoestel is derhalve een soort publieke heffing, die weliswaar dient om de activiteiten van de openbare omroeporganisaties te financieren, maar die volledig losstaat van het daadwerkelijke gebruik van de diensten van die organisaties. Vandaar de oplossing die door het Hof is gekozen in het arrest *Český rozhlas*.

44. In dit verband zij opgemerkt dat de door het Hof in dat arrest gehanteerde uitlegging van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 een lange ontstaansgeschiedenis heeft en niet als een verrassing kan komen. Reeds in de arresten *Staatssecretaris van Financiën/Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats*²¹ en *Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade*²², die nog in het kader van richtlijn 67/228/EEG²³ zijn geweest, zij het kort na de inwerkingtreding van richtlijn 77/388, heeft het Hof geoordeeld dat een dienst kan worden belast indien deze onder bezwarende titel wordt verricht, dat wil zeggen wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de dienst en de daadwerkelijk daarvoor ontvangen tegenprestatie. Anders is er namelijk geen grondslag van heffing en heeft de band tussen de partijen niet het karakter van een overeenkomst die kan worden onderworpen aan fiscale harmonisatie. Deze rechtspraak is vervolgens stelselmatig geconsolideerd en ontwikkeld.²⁴ De uitspraak in het arrest *Český rozhlas* is daarvan het logische gevolg.

45. Niettemin ben ik van mening dat bij de uitlegging van artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112 rekening moet worden gehouden met het doel dat daarmee werd beoogd, namelijk de tenuitvoerlegging van punt 2, onder h), van deel IX van bijlage XV bij de Toetredingsakte van 1994. Anders zou artikel 378, lid 1, van die richtlijn irrelevant worden, aangezien er in dat geval geen sprake zou zijn van diensten die worden verricht door de Oostenrijkse openbare radio-en-televisieorganisatie en die krachtens die bepaling kunnen worden belast. Deze bepaling heeft namelijk het karakter van een standstill-clausule, en de enige soort activiteit waarop deze clausule kan worden toegepast is die van de ORF, die wordt gefinancierd met de opbrengst van de programmavergoeding, welke voorafgaand aan de toetreding van de Republiek Oostenrijk tot de Europese Unie werd geacht belastbaar te zijn. Derhalve zou er sprake zijn van een interne tegenstrijdigheid tussen artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 en artikel 378, lid 1, ervan. Het bestaan van een dergelijke tegenstrijdigheid ondermijnt mijns inziens de conclusies die uit de letterlijke uitlegging voortvloeien en rechtvaardigt in dit geval dat een systematische en teleologische uitlegging van de bepalingen van die richtlijn wordt gehanteerd.

46. Door in te stemmen met de afwijking van deel IX, punt 2, onder h), van bijlage XV bij de Toetredingsakte van 1994 wilden de lidstaten de Republiek Oostenrijk in staat stellen de Oostenrijkse wettelijke bepalingen te handhaven volgens welke de met de opbrengst van de programmavergoeding gefinancierde activiteiten van de openbare radio-en-televisieorganisatie werden geacht aan de btw te zijn onderworpen, zodat het bedrag van die vergoeding kon worden

²¹ Arrest van 5 februari 1981, 154/80, EU:C:1981:38, punten 12-14.

²² Arrest van 1 april 1982, 89/81, EU:C:1982:121, punt 10.

²³ Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, blz. 1303).

²⁴ Zie arrest *Český rozhlas*, punten 20-22 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

verhoogd met het desbetreffende belastingbedrag en de openbare omroep het recht verwierf om de btw over de goederen en diensten waarvan ten behoeve van deze activiteiten gebruik was gemaakt in aftrek te brengen.

47. Zoals volgt uit zowel de verwijzingsbeslissing als de opmerkingen van de ORF, was het behoud van dit recht op aftrek het voornaamste motief voor de Republiek Oostenrijk om de bestaande belastingregeling ten aanzien van de activiteiten van deze openbare omroep na de toetreding te handhaven en was het behoud van dit recht het werkelijke doel van de regeling van deel IX, punt 2, onder h), van bijlage XV bij de Toetredingsakte van 1994.

48. Bijgevolg moet artikel 378, lid 1, van richtlijn 2006/112 mijns inziens aldus worden uitgelegd dat de Republiek Oostenrijk de activiteiten van haar openbare radio-en-televisieorganisatie als belastbare activiteiten mag beschouwen, zodat deze organisatie de in een eerdere handelsfase betaalde btw mag aftrekken en zodat de daaruit voortvloeiende derving van belastinginkomsten kan worden gecompenseerd door middel van een extra heffing die boven op de programmavergoeding komt. De opbrengst van die heffing gaat evenwel niet naar de begroting van de ORF, maar naar de staatsbegroting.

49. Deze extra heffing vormt geen btw in de zin van richtlijn 2006/112, aangezien de grondslag van de heffing geen vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst is. Het betreft veeleer een rechtstreekse publieke heffing die volledig buiten het gemeenschappelijke btw-stelsel valt. Derhalve kan niet worden aangenomen dat deze heffing in strijd met richtlijn 2006/112²⁵ of – ruimer – met het Unierecht wordt geïnd. Weliswaar kan het onhandig worden geacht dat een dergelijke extra heffing „btw” wordt genoemd en als zodanig aan de betalingsplichtigen wordt gepresenteerd, maar aangezien dit de doeltreffendheid van het gemeenschappelijke btw-stelsel niet in gevaar brengt, lijkt mij dit geen probleem dat ervoor pleit om deze extra heffing als onrechtmatig te beschouwen, althans niet volgens het Unierecht.

50. Een dergelijke uitlegging leidt niet tot een ongerechtvaardigd nadeel voor degenen die de programmavergoeding verschuldigd zijn, aangezien de ORF het bedrag van de vergoeding in zijn geheel en tezamen met de extra heffing vaststelt krachtens de verleende wettelijke machtiging. De extra heffing vormt derhalve geen aanvullende last voor de betalingsplichtigen. Alleen de bestemming van het uit hoofde daarvan geïnde bedrag is anders.

51. Gelet op deze uitlegging is ook de in de tweede prejudiciële vraag opgeworpen kwestie van de personele werkingssfeer van de verplichting tot het betalen van de programmavergoeding niet relevant, aangezien deze vergoeding buiten de werkingssfeer van het Unierecht valt.

52. Voorts zij opgemerkt dat in deel IX, punt 2, onder h), tweede alinea, van bijlage XV bij de Toetredingsakte van 1994 is bepaald dat de krachtens deze bepaling gehandhaafde belastingheffing geen gevolgen mag hebben voor de eigen middelen van de Unie. Zoals de ORF in zijn opmerkingen aangeeft, wordt de programmavergoeding geheven tegen het verlaagde btw-tarief van 10 %, in ruil waarvoor de ORF een volledig recht op aftrek van de in de vorige handelsfase betaalde btw verwerft. De goederen en diensten die de ORF ten behoeve van zijn activiteiten verwerft, zijn daarentegen grotendeels belast volgens het normale btw-tarief van 20 %, wat een aanzienlijk overschot aan betaalde belasting en een recht op terugbetaling daarvan uit de staatsbegroting impliceert, zodat de eigen middelen van de Unie worden verminderd. De vraag rijst dan ook of een dergelijke situatie verenigbaar is met de genoemde bepaling in deel IX,

²⁵ Ook artikel 401 van richtlijn 2006/112 kan hier niet worden ingeroepen, aangezien dit artikel betrekking heeft op het belasten van handelingen die binnen de werkingssfeer van deze richtlijn vallen, ook al gaat het om vrijgestelde handelingen.

punt 2, onder h), van bijlage XV bij de Toetredingsakte van 1994. Dit houdt evenwel verband met de vraag of de Republiek Oostenrijk haar verplichtingen ten aanzien van de eigen middelen van de Unie naar behoren nakomt en heeft geen gevolgen voor de verenigbaarheid met het Unierecht van de extra heffing die boven op de programmavergoeding komt.

Conclusie

53. Gelet op een en ander stel ik voor om de door het Verwaltungsgerichtshof aan het Hof voorgelegde vragen te beantwoorden als volgt:

„Artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met artikel 378, lid 1, daarvan alsook met artikel 151, lid 1, van de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor het Koninkrijk Noorwegen, de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond van 26 juli 1994 en punt 2, onder h), van deel IX van bijlage XV daarbij,

moet aldus worden uitgelegd dat

deze bepalingen er niet aan in de weg staan dat de Republiek Oostenrijk naast de programmavergoeding van § 31 van het Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk (federale wet betreffende de Oostenrijkse radio-en-televisieomroep) een extra heffing int ter compensatie van het verlies aan btw-inkomsten dat voortvloeit uit het recht van de openbare radio-en-televisieorganisatie om de belasting af te trekken die wordt betaald over de goederen en diensten die deze organisatie verwerft ten behoeve van haar met de opbrengst van die programmavergoeding gefinancierde activiteiten.”