URTEIL DES GERICHTSHOFES (Erste Kammer)

11. September 2003 *

In der Rechtssache C-155/01

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH i. L.

gegen

Finanzlandesdirektion für Tirol

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung insbesondere der Artikel 5 und 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1)

* Verfahrenssprache: Deutsch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Wathelet sowie der Richter P. Jann und A. Rosas (Berichterstatter),

Generalanwalt: L. A. Geelhoed,
Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH i. L., vertreten durch R. Kapferer, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,

— der österreichischen Regierung, vertreten durch H. Dossi als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch K. Gross und E. Traversa als Bevollmächtigte,

aufgrund des Berichts des Berichterstatters,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 10. Oktober 2002

folgendes

Urteil

1 Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 29. März 2001, beim Gerichtshof eingegangen am 11. April 2001, gemäß Artikel 234 EG eine Frage nach der Auslegung insbesondere der Artikel 5 und 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen der Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH i. L. (im Folgenden: Beschwerdeführerin) und der Finanzlandesdirektion für Tirol (Österreich) wegen Unterwerfung der Beschwerdeführerin unter die Mehrwertsteuer hinsichtlich der Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das sie von einem deutschen Unternehmen gemietet und in Österreich zu beruflichen Zwecken verwendet hat.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

4 Nach Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt „[a]ls Lieferung eines Gegenstands ... die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen".

5 Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf ... oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben. ..."

6 Artikel 5 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten können einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellen:

a) die Zuordnung eines im Rahmen seines Unternehmens hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten, gekauften oder eingeführten Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke seines Unternehmens, falls ihn der Erwerb eines solchen Gegenstands von einem anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen würde;

b) die Zuordnung eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen zu einem nicht besteuerten Tätigkeitsbereich, wenn dieser Gegenstand bei seiner Anschaffung oder seiner Zuordnung nach Buchstabe a zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;

...“

7 Nach Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt „[a]ls Dienstleistung ... jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist“.

8 Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie lautet:

„Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen ... oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;"

9 Nach Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

10 Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort."

11 Artikel 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie enthält eine Reihe von Ausnahmen von diesem Grundsatz.

12 Artikel 17 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie enthält die Grundsätze, die für das Recht auf Vorsteuerabzug oder -erstattung gelten.

13 Artikel 17 Absätze 6 und 7 der Sechsten Richtlinie lautet:

„(6) Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.

(7) Vorbehaltlich der in Artikel 29 vorgesehenen Konsultation kann jeder Mitgliedstaat aus Konjunkturgründen die Investitionsgüter oder bestimmte Investitionsgüter oder andere Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung teilweise oder ganz ausschließen. Die Mitgliedstaaten können zur Wahrung

gleicher Wettbewerbsbedingungen — anstatt den Vorsteuerabzug abzulehnen — die Gegenstände, welche der Steuerpflichtige selbst hergestellt oder im Inland erworben oder auch eingeführt hat, in der Weise besteuern, dass diese Steuer die Mehrwertsteuer nicht überschreitet, die beim Erwerb entsprechender Gegenstände zu entrichten wäre."

14 Artikel 2 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 331, S. 11, im Folgenden: Achte Richtlinie) bestimmt:

„Jeder Mitgliedstaat erstattet einem Steuerpflichtigen, der nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, unter den nachstehend festgelegten Bedingungen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen im Inland erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenstände belastet wurden oder mit der die Einfuhr von Gegenständen ins Inland belastet wurde, soweit diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Artikel 17 Absatz 3 Buchstaben a und b der Richtlinie 77/388/EWG bezeichneten Umsätze oder der in Artikel 1 Buchstabe b bezeichneten Dienstleistungen verwendet werden."

15 Artikel 5 der Achten Richtlinie schreibt vor:

„Für die Anwendung dieser Richtlinie wird der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach Artikel 17 der Richtlinie 77/388/EWG, wie dieser im Lande der Erstattung angewendet wird, bestimmt."

Nationales Recht

— Rechtslage vor dem Beitritt der Republik Österreich zur Europäischen Union, d. h. bis zum 31. Dezember 1994

16 § 3 Absatz 11 des österreichischen Umsatzsteuergesetzes 1972 (im Folgenden: UStG 1972), der „sonstige" Leistungen betraf, lautete in seiner im BGBl. 636/1975 veröffentlichten Fassung:

„Eine sonstige Leistung wird im Inland ausgeführt, wenn der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird oder wenn der Unternehmer eine Handlung im Inland oder einen Zustand im Inland duldet oder eine Handlung im Inland unterlässt ..."

17 Aus den vom vorlegenden Gericht angestellten Erwägungen geht hervor, dass nach dieser Bestimmung einen Personenkraftwagen betreffende Leasingumsätze als in Österreich ausgeführt galten, wenn das Fahrzeug überwiegend dort genutzt worden war.

18 § 12 Absatz 2 Ziffer 2 Buchstabe c UStG 1972 in seiner im BGBl. 410/1988 veröffentlichten Fassung, der im Inland für das Unternehmen ausgeführte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen regelte, bestimmte:

„Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen, ... die in Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ..."

— Rechtslage nach dem Beitritt der Republik Österreich zur Europäischen Union, d. h. ab 1. Januar 1995

19 § 3a Absatz 12 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (in seiner im BGBl. 21/1995 veröffentlichten Fassung, im Folgenden: UStG 1994) lautet:

„In den übrigen Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung."

20 Aus den Akten geht hervor, dass nach dieser Bestimmung einen Personenkraftwagen betreffende Leasingumsätze, auch wenn das Fahrzeug überwiegend in Österreich genutzt wird, als in jenem Mitgliedstaat ausgeführt gelten, von dem aus der Leasinggeber sein Unternehmen betreibt.

21 Nach § 12 Absatz 2 Ziffer 2 Buchstabe b UStG 1994 gelten insbesondere Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Miete von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

22 Der in das UStG 1994 neu eingefügte § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d, der am 6. Januar 1995 in Kraft trat, definiert die Merkmale des Eigenverbrauchs und schreibt vor, dass dieser in Österreich der Mehrwertsteuer unterliegt. Danach liegt ein Eigenverbrauch vor, soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den

Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nach § 12 Absatz 2 Ziffer 2 UStG 1994 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten; diese Unterwerfung unter die Mehrwertsteuer gilt aber nur insoweit, als der Unternehmer im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer hat.

23 Nach den Akten soll der Steuertatbestand des § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 bewirken, dass in Österreich der Ausschluss des Vorsteuerabzugs im Rahmen der Miete bestimmter Fahrzeuge in wirtschaftlicher Hinsicht in gleicher Weise gilt wie bis Ende 1994, d. h. bis zum Beitritt Österreichs zur Europäischen Union. Wie sich aus den Randnummern 16 bis 18 dieses Urteils ergibt, wurden nach der steuerrechtlichen Regelung des UStG 1972 mit der Miete von Fahrzeugen Umsätze bewirkt, für die in Österreich Umsatzsteuer zu zahlen war, die der Steuerpflichtige nicht als Vorsteuer abziehen konnte. Die Rechtslage änderte sich mit dem Beitritt der Republik Österreich zur Europäischen Union und der Umsetzung der Sechsten Richtlinie. Seither gelten Leasingumsätze als in dem Mitgliedstaat ausgeführt, in dem das Unternehmen, das Fahrzeuge im Rahmen des Leasing überlässt, seinen Sitz hat. Das würde bedeuten, dass diese Umsätze ohne eine Bestimmung wie die des § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 in Österreich nicht mehr besteuert werden könnten.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

24 Die Beschwerdeführerin ist eine in Österreich ansässige Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die ein Handelsunternehmen betreibt. Sie mietete als Leasingnehmerin einen Personenkraftwagen von einem deutschen Unternehmen an, den sie in Österreich für berufliche Zwecke nutzte.

25 Mit Bescheid vom 15. Juni 1999 setzte das Finanzamt Schwaz (Österreich) die Umsatzsteuer der Beschwerdeführerin für das Jahr 1997 fest. Dabei rechnete es den steuerpflichtigen Umsätzen nach § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 das Mietentgelt für den Personenkraftwagen hinzu.

26 Die Beschwerdeführerin erhob gegen diesen Bescheid Berufung und beantragte die Festsetzung der Umsatzsteuer ohne Einbeziehung des Mietentgelts für den Pkw, d. h. unter Außerachtlassung des § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994. Die Überlassung von Fahrzeugen zu ihrer Nutzung sei eine sonstige Leistung, die mehrwertsteuerrechtlich als an dem Ort ausgeführt gelte, von dem aus der Unternehmer seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe. Bei Fahrzeugvermietungen im Rahmen eines Leasingvertrags liege der Ort dieser Leistung grundsätzlich im Sitzstaat des Leasinggebers, im konkreten Fall also in Deutschland, wo die Leistung steuerpflichtig sei. Mit § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 sei jedoch ein zweiter Mehrwertsteuertatbestand für ein und denselben Umsatz geschaffen worden. Eine solche doppelte Besteuerung könne nicht nach der „Stand-still"-Bestimmung des Artikels 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie gerechtfertigt werden. Diese Vorschrift betreffe nämlich nur den Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug und nicht die Einführung neuer Mehrwertsteuertatbestände. Außerdem erlaube sie nur die Beibehaltung bestehender nationaler Rechtsvorschriften. Der Mehrwertsteuertatbestand des § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 sei erst mit Wirkung vom 6. Januar 1995 in den österreichischen Rechtsbestand eingefügt worden und sei mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben nicht in Einklang zu bringen.

27 Mit Bescheid vom 20. Juli 2000 wies die Finanzlandesdirektion für Tirol die Berufung der Beschwerdeführerin zurück. Sie führte aus, bis zu einer Änderung der Sechsten Richtlinie seien die Mitgliedstaaten berechtigt, innerstaatliche Ausschlüsse des Vorsteuerabzugs beizubehalten. Damit sei auch die in § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 vorgeschriebene Eigenverbrauchsbesteuerung gedeckt. Diese diene vor allem aus Gründen der Wettbewerbsneutralität dazu, die vom Unternehmer im Ausland geltend gemachte Mehrwertsteuererstattung rückgängig zu machen.

28 Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerdeführerin mit ihrer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Sie trägt vor, die Umsatzsteuer für das Jahr 1997 sei unter Anwendung einer gemeinschaftrechtswidrigen nationalen Bestimmung festgesetzt worden.

29 Da der Verwaltungsgerichtshof eine Auslegung der Sechsten Richtlinie zum Erlass seiner Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits für erforderlich hält, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist es mit der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, insbesondere deren Artikel 5 und 6, vereinbar, dass ein Mitgliedstaat folgenden Vorgang als steuerpflichtigen Umsatz behandelt: das Tätigen von Ausgaben, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten?

Zur Vorlagefrage

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

30 Die Beteiligten, die Erklärungen eingereicht haben, bestreiten nicht, dass die Vermietung eines Fahrzeugs im Rahmen eines Leasingvertrags eine Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie darstellt.

31 Nach Ansicht der Beschwerdeführerin und der Kommission bestimmt sich der Ort der Besteuerung dieser Dienstleistung gemäß Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie nach dem Sitz des Fahrzeugleasinggebers, der sich unter den Umständen des vorliegenden Falles in Deutschland befindet.

32 Die österreichische Regierung trägt vor, zwar gälten die Leistungen im Zusammenhang mit der Miete von Fahrzeugen nach der Sechsten Richtlinie und § 3a Absatz 12 UStG 1994 als in dem Mitgliedstaat ausgeführt, in dem der Fahrzeugleasinggeber seinen Sitz habe. Diese Leistungen gälten jedoch nach § 12 Absatz 2 Ziffer 2 UStG 1994 nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Was in Österreich besteuert werde, sei der Eigenverbrauch, wie er in § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 definiert sei. Die betreffende persönliche Nutzung erfordere einen Bezug zum österreichischen Hoheitsgebiet. Dieser Bezug liege vor, weil durch die Ausgaben des Fahrzeugleasingnehmers dessen Inlandsvermögen geschmälert werde und die Nutzung der Dienstleistung in Österreich erfolge. Die Anwendung von § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d in Verbindung mit § 12 Absatz 2 Ziffer 2 UStG 1994 führe dazu, dass der Ausschluss des Vorsteuerabzugs in wirtschaftlicher Hinsicht in gleicher Weise gelte wie bis Ende 1994, d. h. bis zum Beitritt der Republik Österreich zur Europäischen Union.

33 Nach Ansicht der Beschwerdeführerin und der Kommission können die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie den mit § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 eingeführten Steuertatbestand nicht rechtfertigen.

34 Nach Auffassung der österreichischen Regierung steht es dagegen im Einklang mit der Sechsten Richtlinie, dass ein Mitgliedstaat Ausgaben, die in Bezug auf im Ausland erbrachte Leistungen getätigt worden seien, unter den Voraussetzungen des § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 der Mehrwertsteuer unterwerfe. Bei der Bestimmung der Rechtsgrundlage einer solchen Besteuerung seien die Artikel 5 Absatz 7 und 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie sowie Artikel 17 Absatz 6 dieser Richtlinie zusammen heranzuziehen. Auch Artikel 17 Absatz 7 sei mit zu berücksichtigen.

35 Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie zähle die Umsätze auf, die Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt seien. Diese Bestimmung sei allgemein, d. h. auf sämtliche Eigenverbrauchstatbestände, auch dann anwendbar, wenn der volle oder teilweise Vorsteuerabzug in einem Mitgliedstaat — aufgrund des Leistungsorts — zugestanden habe, der Eigenverbrauch aber in einem anderen Mitgliedstaat stattgefunden habe.

36 Ihren Standpunkt begründet die österreichische Regierung weiter mit Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten Abweichungen von diesem Artikel vorsehen könnten, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führten. Solche Wettbewerbsverzerrungen solle § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 beseitigen. Wenn die Tatbestandsmerkmale eines Eigenverbrauchs im Sinne dieser Bestimmung nicht erfüllt seien, seien die Leistungen in Bezug auf Personenkraftwagen, sofern der Umsatz — in einem Mitgliedstaat, in dem ein weiterer Unternehmensbegriff gelte — zu einer Erstattung der Vorsteuer geführt habe, günstiger als Leistungen mit Leistungsort in Österreich.

37 Nach Ansicht der Beschwerdeführerin und der Kommission setzt Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie voraus, dass die Leistung zu unternehmensfremden Zwecken genutzt worden ist. Das sei hier nicht der Fall, da die Beschwerdeführerin das Fahrzeug für die Zwecke ihres Unternehmens eingesetzt habe. Die Kommission weist darüber hinaus darauf hin, dass § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 voraussetze, dass der Steuerpflichtige im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer habe. Das sei regelmäßig nur der Fall, wenn die entsprechende Leistung für Zwecke des Unternehmens verwendet werde. Die Verwendung des Fahrzeugs könne daher nicht im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie als dem Unternehmen im Rahmen unternehmensfremder Zwecke zugeordnet angesehen werden. Überdies ermächtige Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 2 die Mitgliedstaaten keineswegs, in der Sechsten Richtlinie nicht vorgesehene Steuertatbestände einzuführen.

38 Zur „Stand-still"-Bestimmung des Artikels 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie führt die österreichische Regierung aus, sie habe lediglich die Regel des § 12 Absatz 2 Ziffer 2 UStG 1972 aufrechterhalten, die den Ausschluss des Vorsteuerabzugs im Rahmen der Miete bestimmter Fahrzeuge vorsehe. Da Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie den Ausschluss des Vorsteuerabzugs in den in ihm genannten Fällen zulasse, ohne ausdrücklich seine Modalitäten zu bestimmen, stehe den Mitgliedstaaten die Festlegung dieser Modalitäten frei. Zwar sei § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 erst zum 6. Januar 1995 in das UStG 1994 eingefügt worden. Die Zeitspanne zwischen dem 1. Januar und dem 6. Januar 1995 sei jedoch mit „logistischen" Erwägungen zu erklären.

39 Nach Ansicht der Beschwerdeführerin und der Kommission betrifft Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie nur den Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug. Die doppelte Besteuerung ein und desselben wirtschaftlichen Vorgangs könne in dieser Vorschrift keine Stütze finden. Außerdem habe § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 zum Zeitpunkt des Beitritts der Republik Österreich zur Europäischen Union nicht dem innerstaatlichen Rechtsbestand angehört; dies sei jedoch eine Voraussetzung für die Anwendbarkeit der „Stand-still"-Bestimmung des Artikels 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie.

40 Die österreichische Regierung meint, § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 lasse sich auch auf Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie stützen. Auch wenn diese Vorschrift nur mittelbar als Grundlage für die streitige Bestimmung dienen könne, zeige sie doch die Zielsetzung dieser Richtlinie, Wettbewerbsverzerrungen durch Sonderregelungen beim Vorsteuerabzug zu bekämpfen. Sonderregelungen in diesem Bereich seien daher zulässig, wenn sie der Herstellung der Wettbewerbsgleichheit dienten. Wenn Sonderregelungen im Sinne des Artikels 17 Absatz 7 Satz 2 der Sechsten Richtlinie nicht richtlinienwidrig seien, so müsse dies auch für eine Regelung wie die des § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 gelten.

41 Die Beschwerdeführerin und die Kommission halten Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie nicht für eine mögliche Rechtsgrundlage der streitigen Bestimmung. Diese Vorschrift sei ausdrücklich nur vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 der Sechsten Richtlinie anwendbar, die im vorliegenden Fall nicht stattgefunden habe. Überdies könne Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie nur aus Konjunkturgründen vorgenommene, nicht aber dauerhafte Ausschlüsse von der Vorsteuerabzugsregelung rechtfertigen.

42 Die Beschwerdeführerin fragt sich darüber hinaus, ob § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 nicht österreichische Fahrzeugvermietungen schützen solle und möglicherweise die Grundfreiheiten, insbesondere den in den Artikeln 49 ff. EG geregelten freien Dienstleistungsverkehr, verletze. Die österreichische Regierung verneint dies.

Antwort des Gerichtshofes

43 Es steht fest, dass das Ausgangsverfahren einen Vorgang mit Auslandsbezug betrifft. Ein in einem Mitgliedstaat — Österreich — ansässiges Unternehmen mietet ein Fahrzeug von einem in einem anderen Mitgliedstaat — Deutschland — ansässigen Unternehmen, um es vorwiegend in Österreich zu verwenden.

44 Im Hinblick auf die Beantwortung der Vorlagefrage ist zunächst zu prüfen, ob die ursprüngliche Besteuerung, mit der die Vermietung des Fahrzeugs im Rahmen eines Leasingvertrags in Deutschland belastet war, und die spätere Erstattung der Vorsteuer den Vorschriften der Sechsten und der Achten Richtlinie entsprach.

45 Dazu ist festzustellen, dass die Vermietung von Fahrzeugen eine Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie darstellt, für die der Ort der steuerlichen Anknüpfung nach Artikel 9 der Sechsten Richtlinie zu bestimmen ist.

46 Wie der Gerichtshof insbesondere im Urteil vom 4. Juli 1985 in der Rechtssache 168/84 (Berkholz, Slg. 1985, 2251, Randnr. 14) festgestellt hat, bezweckt Artikel 9 der Sechsten Richtlinie, durch eine einheitliche Festlegung des Ortes der steuerlichen Anknüpfung bei Dienstleistungen eine angemessene Abgrenzung des jeweiligen Geltungsbereichs des nationalen Mehrwertsteuerrechts herbeizuführen. Nach dieser Bestimmung soll nämlich derjenige Mitgliedstaat endgültig bestimmt werden, der für die Besteuerung einer Dienstleistung ausschließlich zuständig ist.

47 Der Rechtsprechung des Gerichtshofes ist zu entnehmen, dass die Sechste Richtlinie für die Besteuerung, soweit es um die Vermietung sämtlicher Beförderungsmittel gilt, aus Gründen der Vereinfachung grundsätzlich an den Ort anknüpft, an dem der Vermieter des Beförderungsmittels den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, und nicht an den Ort, an dem der vermietete Gegenstand genutzt wird (vgl. diesem Sinne Urteil vom 15. März 1989 in der Rechtssache 51/88, Hamann, Slg. 1989, 767, Randnrn. 17 und 18).

48 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ist der Begriff „feste Niederlassung" in Artikel 9 Absatz 1 der Sechste Richtlinie dahin auszulegen, dass ein in einem Mitgliedstaat ansässiges Unternehmen, das eine Reihe von Fahrzeugen an Kunden vermietet oder verleast, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, nicht allein schon aufgrund dieser Vermietung über eine feste Niederlassung in diesem anderen Mitgliedstaat verfügt (vgl. Urteil vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-190/95, ARO Lease, Slg. 1997, I-4383).

49 Es ist jedoch festzustellen, dass unter den Umständen des vorliegenden Falles der Ort, an dem der Fahrzeugleasinggeber den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit

oder eine feste Niederlassung hat, in Deutschland liegt und dass der Ort der Dienstleistung der Fahrzeugvermietung als in diesem Staat liegend gilt. Daher war die Mehrwertsteuer, mit der die Vermietung des Fahrzeugs belastet war, in Deutschland vom Fahrzeugleasinggeber zu entrichten, der sie über den Mietzins für das Fahrzeug abwälzt.

50 Dem Vorlagebeschluss zufolge hat die Beschwerdeführerin das von ihr geleaste Fahrzeug außerhalb Deutschlands für die Zwecke ihres Unternehmens genutzt. Nach Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit den Artikeln 2 und 5 der Achten Richtlinie hatte sie Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer, die sich in Deutschland im Mietzins für dieses Fahrzeug niederschlug.

51 Mithin ist festzustellen, dass die von den deutschen Behörden vorgenommene Erhebung der Mehrwertsteuer auf die Vermietung des fraglichen Fahrzeugs und spätere Erstattung der sich im Mietzins für das Fahrzeug niederschlagenden Vorsteuer an die Beschwerdeführerin den Vorschriften der Sechsten und der Achten Richtlinie entsprachen.

52 Sodann ist zu prüfen, ob die Sechste Richtlinie einer Bestimmung wie § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 entgegensteht, mit der ein Mitgliedstaat in einem anderen Mitgliedstaat erbrachte Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterwirft, indem er das Vorliegen eines Eigenverbrauchs annimmt, soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten, wobei diese Unterwerfung unter die Mehrwertsteuer aber nur insoweit gilt, als der Unternehmer im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer hat.

53 Nach Ansicht der österreichischen Regierung steht die streitige Bestimmung mit der Sechsten Richtlinie in Einklang. Für diese Auffassung führt sie insbesondere

die Artikel 5 Absatz 7, 6 Absatz 2 und 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie an. Mittelbar stützt sie sich auch auf Artikel 17 Absatz 7.

54 Das Vorbringen der österreichischen Regierung, die Besteuerung nach § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 stehe mit den Artikeln 5 Absatz 7 und 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie in Einklang, ist zurückzuweisen.

55 Zu Artikel 5 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie genügt die Feststellung, dass die Vermietung von Fahrzeugen, wie bereits in Randnummer 45 dieses Urteils ausgeführt worden ist, eine Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie und keine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie darstellt. Infolgedessen braucht nicht geprüft zu werden, ob der Gegenstände betreffende Artikel 5 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie mit § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 ordnungsgemäß durchgeführt worden ist.

56 Was Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie angeht, so ist daran zu erinnern, dass nach dieser Bestimmung die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands zu unternehmensfremden Zwecken, Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt ist, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat. Wie aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes hervorgeht, will diese Bestimmung die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Betriebsgegenstands verhindern (siehe insbesondere Urteil vom 27. Juni 1989 in der Rechtssache 50/88, Kühne, Slg. 1989, 1925, Randnr. 8).

57 Nach dem Vorlagebeschluss wurde das von der Beschwerdeführerin geleaste Fahrzeug von ihr in Österreich zu betrieblichen Zwecken verwendet. Außerdem ist daran zu erinnern, dass § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 vor-

aussetzt, dass der Leasingnehmer im Ausland Anspruch auf Erstattung der ausländischen Vorsteuer hatte. Das wird regelmäßig nur dann der Fall sein, wenn die Leistung in dem Staat, in dem die Mehrwertsteuer gezahlt wurde, für Zwecke des Unternehmens verwendet wird. Demgemäß kann die Verwendung des Fahrzeugs, durch die der Anspruch auf die fragliche Erstattung begründet worden ist, in diesem Fall nicht im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie als dem Unternehmen im Rahmen unternehmensfremder Zwecke zugeordnet angesehen werden.

58 Was Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie betrifft, so ermächtigt diese Bestimmung, wie gesagt, die Mitgliedstaaten, Abweichungen von diesem Artikel vorzusehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

59 Wie der Generalanwalt in Nummer 29 seiner Schlussanträge festgestellt hat, sind Ausnahmen von der Harmonisierung eng auszulegen. Jeder Rückgriff auf Ausnahmeregelungen führt nämlich zu unterschiedlich hohen steuerlichen Belastungen in den Mitgliedstaaten. Wie die Kommission zutreffend in Nummer 46 ihrer Erklärungen ausgeführt hat, ist Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie grundsätzlich so zu verstehen, dass die Mitgliedstaaten davon absehen können, bestimmte Leistungen oder Verwendungen Dienstleistungen gegen Entgelt gleichzustellen. Diese Bestimmung ermächtigt die Mitgliedstaaten jedoch keinesfalls, in Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie nicht genannte Steuertatbestände einzuführen.

60 Schließlich ist hinzuzufügen, dass der Erhebung der Steuer in Österreich durch das Finanzamt Schwaz der Mietzins für das in Deutschland von der Beschwerdeführerin geleaste Fahrzeug, also die Gegenleistung für die im Rahmen eines Leasingvertrags erfolgte Überlassung dieses Fahrzeugs zur Nutzung, zugrunde gelegt worden war. Wie Randnummer 51 dieses Urteils zu entnehmen ist,

war die Vermietung des fraglichen Fahrzeugs bereits in Deutschland zulässigerweise der Mehrwertsteuer unterworfen worden. Wenn aber eine in einem anderen Mitgliedstaat erbrachte Dienstleistung besteuert wird, obwohl sie im Staat des Dienstleisters bereits zulässigerweise der Mehrwertsteuer unterworfen worden ist, so liegt darin eine Doppelbesteuerung, die dem Grundsatz der Steuerneutralität, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liege, zuwiderläuft. Der Umstand, dass die Mehrwertsteuer in Deutschland vom Fahrzeugleasinggeber zu entrichten war, während die entsprechende Verpflichtung in Österreich der Beschwerdeführerin oblag, ändert nichts daran, dass es sich tatsächlich um ein und denselben wirtschaftlichen Vorgang, nämlich die im Rahmen eines Leasingvertrags erfolgende Überlassung eines Fahrzeugs zur Nutzung, gehandelt hat, der zweimal besteuert wurde.

61 Auch das Vorbringen der österreichischen Regierung, die Rechtfertigung einer Besteuerung, wie sie in § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 vorgesehen sei, ergebe sich aus der Anwendung von Artikel 17 Absätze 6 und 7 der Sechsten Richtlinie, ist zurückzuweisen.

62 Nach Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie, insbesondere dessen Unterabsatz 2, sind die Mitgliedstaaten berechtigt, ihre zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bestehenden Rechtsvorschriften über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten, bis der Rat die in diesem Artikel vorgesehenen Bestimmungen erlässt (Urteil vom 14. Juni 2001 in der Rechtssache C-345/99, Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-4493, Randnr. 19).

63 Nach den Akten soll § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 bewirken, dass in Österreich der Ausschluss des Vorsteuerabzugs im Rahmen der Miete bestimmter Fahrzeuge in wirtschaftlicher Hinsicht in gleicher Weise gilt wie bis Ende 1994, d. h. bis zum Beitritts Österreichs zur Europäischen Union. Augenscheinlich hat die österreichische Regierung das Ziel der Beibehaltung der bestehenden Rechtsvorschriften nur mittelbar erreicht. Es wurde nämlich durch eine

neue Bestimmung ein neuer Mehrwertsteuertatbestand in die Steuerregelung eingefügt. Dies ist aber nicht der Fall, den Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie vorsieht.

64 Selbst wenn man jedoch annehmen wollte, dass Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie unter den Umständen des Ausgangsverfahrens grundsätzlich anwendbar ist, wären jedenfalls die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen dieser Bestimmung für die Beibehaltung einer innerstaatlichen Vorsteuerabzugsregelung nicht erfüllt.

65 Es ist nämlich daran zu erinnern, dass die Sechste Richtlinie für die Republik Österreich am Tag ihres Beitritts zur Europäischen Union, d. h. am 1. Januar 1995, in Kraft getreten ist. Somit ist für diesen Mitgliedstaat, was die Anwendbarkeit von Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie angeht, auf diesen Zeitpunkt abzustellen.

66 Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 erst am 6. Januar 1995 in Kraft getreten ist. Wie der Gerichtshof bereits im Urteil vom 14. Juni 2001 in der Rechtssache C-40/00 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-4539, Randnr. 17) festgestellt hat, stellt eine nationale Regelung keine nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie zulässige Ausnahme dar, wenn sie nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie die bestehenden Ausschlusstatbestände erweitert und sich damit vom Ziel dieser Richtlinie entfernt.

67 Was Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie betrifft, auf den sich die österreichische Regierung mittelbar beruft, so steht — ohne dass die Frage beantwortet zu werden braucht, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Maßnahmen vorübergehender Natur sind und ob sie einer bestimmten konjunkturellen Lage begegnen sollen — fest, dass die österreichischen Behörden vor Erlass des § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 nicht den Mehrwertsteuerausschuss konsultiert haben. Die österreichische Regierung kann sich daher nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen auf Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie berufen (siehe Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90, Lennartz, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 34, analog zu Artikel 27 Absätze 1 und 5 der Sechsten Richtlinie).

68 Nach alledem ist auf die Frage des vorlegenden Gerichts zu antworten, dass die Sechste Richtlinie einer Bestimmung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der das Tätigen von Ausgaben, die Dienstleistungen betreffen, die einem in diesem Mitgliedstaat ansässigen Empfänger in anderen Mitgliedstaaten erbracht wurden, der Mehrwertsteuer unterliegt, während die betreffenden Dienstleistungen, wären sie demselben Empfänger im Inland erbracht worden, diesen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten.

Kosten

69 Die Auslagen der österreichischen Regierung und der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

auf die ihm vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 29. März 2001 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage steht einer Bestimmung eines Mitgliedstaats entgegen, nach der das Tätigen von Ausgaben, die Dienstleistungen betreffen, die einem in diesem Mitgliedstaat ansässigen Empfänger in anderen Mitgliedstaaten erbracht wurden, der Mehrwertsteuer unterliegt, während die betreffenden Dienstleistungen, wären sie demselben Empfänger im Inland erbracht worden, diesen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten.

Wathelet Jann Rosas

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 11. September 2003.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Ersten Kammer

M. Wathelet