DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

11. september 2003 *

I sag C-155/01,

angående en anmodning, som Verwaltungsgerichtshof (Østrig) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL

mod

Finanzlandesdirektion für Tirol,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af navnlig artikel 5 og 6 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Wathelet, og dommerne P. Jann og A. Rosas (refererende dommer),

generaladvokat: L.A. Geelhoed
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL ved Wirtschaftsprüfer og Steuerberater R. Kapferer

— den østrigske regering ved H. Dossi, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved K. Gross og E. Traversa, som befuldmægtigede,

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 10. oktober 2002,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 29. marts 2001, indgået til Domstolen den 11. april 2001, har Verwaltungsgerichtshof i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af navnlig artikel 5 og 6 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL (herefter »Cookies World«) og Finanzlandesdirektion für Tirol vedrørende selskabets pligt til af svare merværdiafgift (herefter »moms«) af dets anvendelse af et motorkøretøj, som det havde lejet af en tysk virksomhed, og som det i Østrig benyttede til erhvervsmæssige formål.

De relevante retsforskrifter

De fællesskabsretlige bestemmelser

3 I medfør af sjette direktivs artikel 2, nr. 1, lægges der moms på levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

4 I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, »[forstås] ved »levering af et gode« [...] overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

5 Sjette direktivs artikel 5, stk. 6, bestemmer:

»Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv [...] eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften. [...]«

6 Sjette direktivs artikel 5, stk. 7, bestemmer:

»Medlemsstaterne kan sidestille følgende med levering mod vederlag:

a) en afgiftspligtig persons udtagelse til brug for sin virksomhed af et gode som er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, når erhvervelsen af et sådant gode hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af merværdiafgiften

b) en afgiftspligtig persons udtagelse af et gode til en ikke afgiftspligtig form for virksomhed, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften på tidspunktet for erhvervelsen eller for udtagelsen i henhold til litra a)

[...]«

7 I henhold til direktivets artikel 6, stk. 1, »[forstås] ved »tjenesteydelse« [...] enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5«.

8 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), har følgende ordlyd:

»Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv [...] eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften«.

9 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, andet afsnit, bestemmer, at medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, såfremt en sådan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.

10 Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.«

11 Sjette direktivs artikel 9, stk. 2, opregner en række undtagelser fra dette princip.

12 I sjette direktivs artikel 17, stk. 3, opstilles de almindelige regler for retten til fradrag for eller tilbagebetaling af indgående afgift.

13 Sjette direktivs artikel 17, stk. 6 og 7, bestemmer:

»6. Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som for eksempel udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.

7. Med forbehold af det i artikel 29 omhandlede samråd kan hver medlemsstat af konjunkturmæssige grunde helt eller delvis udelukke alle eller bestemte investeringsgoder eller andre goder fra fradragsordningen. Med henblik på at opretholde lige konkurrencebetingelser kan medlemsstaterne i stedet for at nægte fradrag

indføre afgifter af goder, som fremstilles af den afgiftspligtige person selv eller af ham er indkøbt i indlandet eller indført dertil, således at disse afgifter ikke overskrider den merværdiafgift, som ved erhvervelse ville blive pålagt tilsvarende goder.«

14 Artikel 2 i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11, herefter »ottende direktiv«), bestemmer:

»Hver enkelt medlemsstat tilbagebetaler på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, men som er etableret i en anden medlemsstat, den merværdiafgift, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af en anden afgiftspligtig, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet i det omfang, hvor disse goder og disse tjenesteydelser anvendes til brug ved de i direktiv 77/388/EØF, artikel 17, stk. 3, litra a) og b), omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, litra b), omhandlede tjenesteydelser.«

15 Ottende direktivs artikel 5 bestemmer:

»Ved anvendelse af nærværende direktiv fastsættes retten til tilbagebetaling af afgiften i overensstemmelse med artikel 17 i direktiv 77/388/EØF, således som denne anvendes i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen.«

De nationale bestemmelser

— Retstilstanden inden Republikken Østrigs tiltrædelse af Den Europæiske Union, dvs. indtil den 31. december 1994

16 § 3, stk. 11, i Umsatzsteuergesetz 1972 (den østrigske lov om omsætningsafgift, som affattet i BGBl. 1975/636, herefter »UStG 1972«) vedrørende »andre« ydelser havde følgende ordlyd:

»»Andre« ydelser anses for udført i indlandet, når den erhvervsdrivende udelukkende eller for størstedelens vedkommende driver virksomhed i indlandet, eller når den erhvervsdrivende tillader en handling eller en tilstand i indlandet eller undlader en handling i indlandet [...]«

17 Det fremgår af den forelæggende rets bemærkninger, at leasingtransaktioner vedrørende en personbil ifølge denne bestemmelse blev anset for at være foretaget i Østrig, når køretøjet overvejende blev benyttet i Østrig.

18 § 12, stk. 2, nr. 2, litra c), i UStG 1972, som affattet i BGBl. 410/1998, der regulerede levering af goder og tjenesteydelser, der blev foretaget i indlandet til brug for virksomheden, bestemte:

»Levering af goder og andre ydelser anses ikke for at være udført for virksomheden, når de [...] står i forbindelse med erhvervelse (fremstilling), leje eller drift af personbiler, stationcars og motorcykler [...]«

— Retstilstanden efter Republikken Østrigs tiltrædelse af Den Europæiske Union, dvs. fra den 1. januar 1995

19 § 3a, stk. 12, i Umsatzsteuergesetz 1994 (som affattet i BGBl. 1995/21, herefter »UStG 1994«) har følgende ordlyd:

»I de øvrige tilfælde anses »andre« ydelser for udført på det sted, hvorfra den erhvervsdrivende driver sin virksomhed. Udføres andre ydelser fra et driftssted, anses driftsstedet for det sted, hvor de »andre« ydelser præsteres.«

20 Det fremgår af sagen, at leasingtransaktioner vedrørende en personbil ifølge denne bestemmelse, selv når køretøjet overvejende er benyttet i Østrig, anses for at være udført i den medlemsstat, hvorfra leasinggiveren driver sin virksomhed.

21 Ifølge § 12, stk. 2, nr. 2, litra b), i UStG 1994 anses levering af goder og andre ydelser, eller indførsler, i forbindelse med bl.a. leje af personbiler, stationcars og motorcykler ikke for at være udført for virksomheden.

22 § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994, der blev tilføjet UStG 1994 og trådte i kraft den 6. januar 1995, fastsætter, hvilke forhold der udgør eget forbrug, og bestemmer, at eget forbrug er momspligtigt i Østrig. Der foreligger eget forbrug, når den erhvervsdrivende afholder udgifter (omkostninger), som vedrører ydelser i udlandet, som, hvis de var blevet præsteret over for den erhvervsdrivende i

indlandet, i henhold til lovens § 12, stk. 2, nr. 2, ikke ville have givet den erhvervsdrivende ret til fradrag. Dette gælder dog kun, for så vidt den erhvervsdrivende i udlandet har krav på tilbagebetaling af udenlandsk indgående moms.

23 Det fremgår af sagen, at det med afgiftspligten i henhold til § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994 skal opnås, at udelukkelsen af retten til fradrag af moms i forbindelse med leje af visse køretøjer økonomisk set får samme virkning i Østrig som indtil udgangen af 1994, dvs. indtil det tidspunkt, hvor Østrig tiltrådte Den Europæiske Union. Som det fremgår af denne doms præmis 16-18 var leje af køretøjer efter afgiftsordningen i UStG 1972 omsætningsafgiftspligtig i Østrig, og den afgiftspligtige havde ikke ret til fradrag for denne afgift. Retstilstanden blev ændret som følge af Republikken Østrigs tiltrædelse af Den Europæiske Union og gennemførelsen af sjette direktiv. Leasingtransaktioner anses derfor for udført i den medlemsstat, hvori leasinggiveren har sit hjemsted. Dette indebærer, at disse transaktioner i mangel af en bestemmelse som den, der er omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994, ikke længere ville kunne afgiftspålægges i Østrig.

Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

24 Cookies World er et anpartsselskab, som har hjemsted i Østrig og driver en handelsvirksomhed. Selskabet havde af en tysk virksomhed leaset en personbil, som det i Østrig benyttede til erhvervsmæssige formål.

25 Ved afgørelse af 15. juni 1996 fastsatte Finanzamt Schwaz (afgiftsmyndigheden i Schwaz) (Østrig) Cookies Worlds omsætningsafgift for 1997. Finanzamt medregnede i denne forbindelse lejen for personbilen i den afgiftspligtige omsætning under anvendelse af § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994.

26 Cookies World indgav en klage over denne afgørelse og gjorde krav på, at omsætningsafgiften skulle fastsættes uden medregning af lejen for den omhandlede bil, dvs. uden anvendelse af § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994. Selskabet anførte, at overladelse af brugen af køretøjer er en »anden« ydelse, som merværdiafgiftsretligt anses for præsteret på det sted, hvorfra den erhvervsdrivende udøver sin økonomiske virksomhed. Stedet for en anden ydelse er ved udlejning af køretøjer i forbindelse med en leasingkontrakt som udgangspunkt leasinggiverens hjemstat, i den konkrete sag Tyskland, hvor transaktionen derfor må være afgiftspligtig. Ved § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994 indføres der imidlertid en ny omstændighed, som medfører, at der indtræder afgiftspligt for den samme transaktion. En sådan dobbeltafgiftspålæggelse kan ikke begrundes med en henvisning til »stand still«-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6. Denne bestemmelse vedrører kun udelukkelse af retten til fradrag i momsen og ikke indførelse af nye omstændigheder, som medfører, at der indtræder afgiftspligt. Desuden tillader bestemmelsen kun opretholdelse af allerede gældende nationale retsforskrifter. Afgiftspligten i henhold til § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994 har kun været gældende ret i Østrig siden den 6. januar 1995 og kan derfor ikke være i overensstemmelse med de fællesskabsretlige bestemmelser.

27 Ved afgørelse af 20. juli 2000 afviste Finanzlandesdirektion für Tirol Cookies Worlds klage. Finanzlandesdirektion anførte, at medlemsstaterne, indtil der blev foretaget en ændring af sjette direktiv, var berettigede til at opretholde nationale undtagelser fra retten til fradrag i momsen. Denne ret omfattede ligeledes afgift på eget forbrug efter § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994. Denne afgiftspålæggelse tjener især af hensyn til »konkurrenceneutraliteten« til at ophæve virkningen af den tilbagebetaling af moms, som den erhvervsdrivende har kunnet gøre gældende i udlandet.

28 Cookies World har anlagt sag ved Verwaltungsgerichtshof til prøvelse af denne afgørelse. Selskabet har gjort gældende, at omsætningsafgift for 1997 er blevet fastsat ved anvendelse af en national regel, der er i strid med fællesskabsretten.

29 Verwaltungsgerichtshof, som har fundet, at sagens afgørelse må bero på en fortolkning af sjette direktiv, har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det foreneligt med Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, navnlig direktivets artikel 5 og 6, at en medlemsstat behandler følgende transaktion som en afgiftspligtig transaktion: Afholdelse af udgifter vedrørende ydelser i udlandet, som, hvis de var blevet udført for den erhvervsdrivende i indlandet, ikke ville have berettiget den erhvervsdrivende til at fradrage indgående afgift?«

Det præjudicielle spørgsmål

Indlæg til Domstolen

30 Det er af de parter, der har indgivet indlæg, ubestridt, at udlejning af et køretøj i forbindelse med en leasingkontrakt er en tjenesteydelse i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 1.

31 Cookies World og Kommissionen har gjort gældende, at afgiftsstedet for denne ydelse i overensstemmelse med direktivets artikel 9, stk. 1, skal fastsættes på grundlag af leasinggivers hjemsted, der under de i sagen foreliggende omstændigheder befinder sig i Tyskland.

32 Den østrigske regering har erkendt, at ydelser i forbindelse med udlejning af køretøjer i henhold til sjette direktiv og § 3a, stk. 12, i UStG 1994 anses for at være udført i den medlemsstat, hvori leasinggiveren har sit hjemsted. Efter § 12, stk. 2, nr. 2, i UStG 1994 anses disse ydelser imidlertid ikke for at være udført for virksomheden. Det er eget forbrug, som defineret i § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994, der afgiftspålægges i Østrig. Denne personlige anvendelse kræver en tilknytning til det østrigske område. Denne tilknytning foreligger, idet leasingtagerens udgifter formindsker dennes formue i indlandet, og ydelsen desuden anvendes i Østrig. Med anvendelsen af § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), og § 12, stk. 2, nr. 2, i UStG 1994 skal der opnås, at undtagelsen fra retten til fradrag af moms økonomisk set får samme virkning som indtil udgangen af 1994, dvs. indtil Republikken Østrigs tiltrædelse af Den Europæiske Union.

33 Cookies World og Kommissionen har anført, at afgiftspligten i henhold til § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994 ikke kan begrundes med en henvisning til bestemmelserne i sjette direktiv.

34 Den østrigske regering har derimod gjort gældende, at det er i overensstemmelse med sjette direktiv, at en medlemsstat på de betingelser, der er fastsat i § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994, lægger moms på udgifter, der er afholdt i forbindelse med ydelser, der er præsteret i udlandet. Ved vurderingen af retsgrundlaget for en sådan afgiftspålæggelse, skal sjette direktivs artikel 5, stk. 7, og artikel 6, stk. 2, samt artikel 17, stk. 6, sammenholdes. Der skal også tages hensyn til sjette direktivs artikel 17, stk. 7.

35 Den østrigske regering har anført, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, opregner de transaktioner, der sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag. Denne bestemmelse finder generelt anvendelse, nemlig på samtlige omstændigheder, der indebærer eget forbrug, når der på grund af leveringsstedet er indrømmet fuldt eller delvis fradrag i en medlemsstat, men eget forbrug har fundet sted i en anden medlemsstat.

36 Den østrigske regering har ligeledes til støtte for sit standpunkt henvist til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, andet afsnit, der bestemmer, at medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i denne artikel, såfremt sådanne undtagelser ikke giver anledning til konkurrencefordrejning. Med § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994 skal det opnås, at sådanne fordrejninger fjernes. I mangel af forhold, der indebærer eget forbrug i denne bestemmelses forstand, ville ydelser vedrørende privatbiler, i tilfælde hvor transaktionen — i en medlemsstat hvor virksomhedsbegrebet er videre — har givet ret til tilbagebetaling af den indgående moms, være mere fordelagtige end ydelser, der har leveringssted i Østrig.

37 Cookies World og Kommissionen har gjort gældende, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, forudsætter, at ydelsen er blevet anvendt til virksomheden uvedkommende formål. Dette er ikke tilfældet i denne sag, idet Cookies World anvendte køretøjet til brug for virksomheden. Kommissionen har endvidere gjort gældende, at § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994 forudsætter, at den afgiftspligtige person i udlandet har krav på tilbagebetaling af udenlandsk indgående moms. Dette er ofte kun tilfældet, såfremt den tilsvarende ydelse anvendes til brug for virksomheden. Anvendelsen af køretøjet kan derfor ikke anses for at være sket af virksomheden til virksomheden uvedkommende formål i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a). Kommissionen har desuden anført, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, andet afsnit, på ingen måde giver medlemsstaterne adgang til at indføre en afgiftspligt, der ikke er omhandlet i sjette direktiv.

38 Den østrigske regering har med hensyn til »stand still«-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, gjort gældende, at regeringen blot har opretholdt bestemmelsen i § 12, stk. 2, nr. 2, i UStG 1972, der gik ud på, at der ikke kunne foretages fradrag for moms i forbindelse med leje af visse køretøjer. Da sjette direktivs artikel 17, stk. 6, i de tilfælde, som er anført i bestemmelsen, tillader undtagelser fra retten til fradrag i momsen uden at fastsætte udtrykkelige fremgangsmåder herfor, kan medlemsstaterne frit fastsætte disse fremgangsmåder. Den østrigske regering har erkendt, at § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994 først blev indført i UStG 1994 den 6. januar 1995. Tidsintervallet mellem den 1. januar 1995 og den 6. januar 1995 skyldes imidlertid »logistiske« hensyn.

39 Cookies World og Kommissionen har anført, at sjette direktivs artikel 17, stk. 6, kun vedrører udelukkelse af momsfradrag. Dobbelt afgiftspålæggelse af den samme erhvervsmæssige transaktion kan derfor ikke støttes på dette stykke. Endvidere hørte § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994 ved Republikken Østrigs tiltrædelse af Den Europæiske Union den 1. januar 1995 ikke til gældende national lovgivning, hvilket er en forudsætning for en anvendelse af »stand still«-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

40 Den østrigske regering har gjort gældende, at § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994 også kan støttes på sjette direktivs artikel 17, stk. 7. Selv om bestemmelsen kun indirekte kan påberåbes som grundlag for den omtvistede bestemmelse, viser den målsætningen med direktivet, som er at hindre konkurrencefordrejning ved hjælp af særregler med hensyn til retten til momsfradrag. I overensstemmelse hermed er særregler på dette område tilladt, når de tjener til at skabe konkurrencemæssig lighed. Hvis særregler som omhandlet i direktivets artikel 17, stk. 7, sidste punktum, ikke er i strid med direktivet, må dette også gælde for en regel som § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994.

41 Cookies World og Kommissionen har anført, at den omtvistede bestemmelse ikke kan støttes på sjette direktivs artikel 17, stk. 7. Denne bestemmelse finder udtrykkeligt kun anvendelse med forbehold af det i artikel 29 omhandlede samråd, der i det foreliggende tilfælde ikke har fundet sted. Desuden kan artikel 17, stk. 7, kun begrunde konjunkturmæssige udelukkelser og ikke foranstaltninger, der er permanente udelukkelser fra momsfradragsordningen.

42 Cookies World har desuden anført, at § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994 tilsigter at beskytte de østrigske biludlejningsvirksomheder, og at bestemmelsen kan være i strid med de grundlæggende friheder, navnlig den frie udveksling af tjenesteydelser, der er omhandlet i artikel 49 EF ff. Den østrigske regering har anfægtet dette argument.

Domstolens besvarelse

43 Det står fast, at tvisten i hovedsagen vedrører en transaktion, der har grænseoverskridende aspekter. En virksomhed, der har hjemsted i en medlemsstat, Østrig, lejer et køretøj hos en virksomhed, der har hjemsted i en anden medlemsstat, Tyskland, med henblik på hovedsagelig at anvende køretøjet i Østrig.

44 Med henblik på besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål skal det indledningsvis undersøges, om den afgift, der oprindelig i Tyskland er pålagt lejen af køretøjet i forbindelse med en leasingkontrakt, og den efterfølgende tilbagebetaling af den indgående moms har været i overensstemmelse med bestemmelserne i sjette og ottende direktiv.

45 Det bemærkes herved, at udlejning af køretøjer er en tjenesteydelse i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 1, hvis afgiftsmæssige tilknytningsmoment er fastsat ved direktivets artikel 9.

46 Domstolen har bl.a. i dom af 4. juli 1985, Berkholz (sag 168/84, Sml. s. 2251, præmis 14), fastslået, at formålet med sjette direktivs artikel 9 er at sikre en hensigtsmæssig afgrænsning af de nationale momslovgivningers anvendelsesområde ved en ensartet fastlæggelse af tjenesteydelsernes afgiftsmæssige tilknytningsmoment. Bestemmelsen skal endeligt fastlægge, hvilken medlemsstat der har eneret til at opkræve afgift af en tjenesteydelse.

47 Det fremgår af Domstolens praksis, at der med hensyn til leje af transportmidler af enhver art ved det afgiftsmæssige tilknytningsmoment efter sjette direktiv som udgangspunkt, af forenklingshensyn, skal forstås det sted, hvor den, der udlejer transportmidlet, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, og ikke det sted, hvor anvendelsen sker (jf. i denne retning dom af 15.3.1989, sag 51/88, Hamann, Sml. s. 767, præmis 17 og 18).

48 Det bemærkes, at Domstolen har fastslået, at begrebet »fast forretningssted« i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at en virksomhed, som er etableret i en medlemsstat, og som udlejer eller leaser et antal biler til kunder, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke alene i kraft af denne udlejning har et fast forretningssted i den anden medlemsstat (jf. dom af 17.7.1997, sag C-190/97, ARO Lease, Sml. I, s. 4383).

49 Det må imidlertid konstateres, at det sted, hvor leasinggiveren har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, under de i

denne sag foreliggende omstændigheder befinder sig i Tyskland, og at leveringsstedet for udlejningen af bilen må anses for at være i Tyskland. Følgelig skal momsen for lejen af køretøjet erlægges i Tyskland af leasinggiveren, der har ladet momsen indgå i lejen af køretøjet.

50 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Cookies World har anvendt det leasede køretøj uden for Tyskland til brug for sin virksomhed. I overensstemmelse med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), og ottende direktivs artikel 2 og 5 havde selskabet ret til tilbagebetaling af den moms, der i Tyskland indgik i lejen af køretøjet.

51 Det må derfor konstateres, at den afgift, der af de tyske myndigheder blev opkrævet for udlejningen af det omhandlede køretøj, og den efterfølgende tilbagebetaling til Cookies World af den indgående afgift, der indgik i lejen af køretøjet, var i overensstemmelse med reglerne i sjette og ottende direktiv.

52 Det skal herefter undersøges, om sjette direktiv er til hinder for en bestemmelse som § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994, hvorved en medlemsstat lægger moms på afholdelse af udgifter vedrørende ydelser i en anden medlemsstat, idet den betragter det som eget forbrug, når en erhvervsdrivende afholder udgifter (omkostninger), som vedrører ydelser i udlandet, og som, hvis de var blevet præsteret over for den erhvervsdrivende i indlandet, ikke ville have givet den erhvervsdrivende ret til fradrag. Dette gælder dog kun, for så vidt den erhvervsdrivende i udlandet har krav på tilbagebetaling af udenlandsk indgående moms.

53 Den østrigske regering har gjort gældende, at den omtvistede bestemmelse er i overensstemmelse med sjette direktiv. Den har til støtte herfor navnlig påberåbt

sig sjette direktivs artikel 5, stk. 7, og artikel 6, stk. 2, samt direktivets artikel 17, stk. 6. Den har også mere indirekte påberåbt sig direktivets artikel 17, stk. 7.

54 Den østrigske regerings argumentation om, at afgiftspligten i henhold til § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994 er i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 5, stk. 7, og artikel 6, stk. 2, kan ikke tiltrædes.

55 Med hensyn til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, skal det blot bemærkes, at udlejning af køretøjer, som nævnt i denne doms præmis 45, er en tjenesteydelse i henhold til direktivets artikel 6, stk. 1, og ikke en levering af et gode i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 5, stk. 1. Der skal derfor ikke tages stilling til, om § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994 er en korrekt anvendelse af sjette direktivs artikel 5, stk. 7, der vedrører goder.

56 Med hensyn til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), bemærkes, at det følger af bestemmelsen, at anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til virksomheden uvedkommende formål sidestilles med en tjenesteydelse mod vederlag, såfremt godet har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen. Som det fremgår af Domstolens praksis, skal bestemmelsen forhindre, at der ikke opkræves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug (jf. bl.a. dom af 27.6.1989, sag 50/88, Kühne, Sml. s. 1925, præmis 8).

57 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at det køretøj, som Cookies World havde leaset, blev benyttet af Cookies World i Østrig til erhvervsmæssige formål. Det

bemærkes endvidere, at § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994 forudsætter, at leasingtageren i udlandet har haft krav på tilbagebetaling af udenlandsk indgående moms. Dette er ofte kun tilfældet, såfremt ydelsen anvendes til brug for virksomheden i den stat, hvor momsen er erlagt. Anvendelsen af det køretøj, der har givet ret til tilbagebetalingen, kan derfor ikke i det samme tilfælde anses for at være sket af virksomheden til virksomheden uvedkommende formål i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a).

58 Med hensyn til bestemmelsen i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, andet afsnit, bemærkes, at medlemsstaterne efter denne bestemmelse kan fravige bestemmelserne i denne artikel, såfremt en sådan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.

59 Som generaladvokaten har anført i punkt 29 i sit forslag til afgørelse, skal undtagelser fra harmoniseringen undergives en streng fortolkning. Enhver anvendelse af undtagelsesordninger medfører forskelle i niveauet af afgiftsbelastningen i medlemsstaterne. Som Kommissionen med rette har gjort gældende i punkt 46 i sit indlæg, skal sjette direktivs artikel 6, stk. 2, andet afsnit, som udgangspunkt fortolkes således, at medlemsstaterne kan undlade at sidestille visse ydelser eller anvendelser med tjenesteydelser mod vederlag. Bestemmelsen giver derimod på ingen måde medlemsstaterne adgang til at indføre en afgiftspligt, der ikke er omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit.

60 Det skal endelig tilføjes, at den opkrævning af afgift, der blev foretaget i Østrig af Finanzamt Schwaz, som afgiftsgrundlag havde lejen af det køretøj, som Cookies World havde leaset i Tyskland, nemlig modværdien af overdragelsen af brugen af

køretøjet i forbindelse med en leasingkontrakt. Som det fremgår af denne doms præmis 51, var der allerede lovligt blevet opkrævet moms af udlejningen af det omhandlede køretøj i Tyskland. Opkrævning af afgift af en tjenesteydelse, der er præsteret i en anden medlemsstat, selv om der allerede lovligt er blevet opkrævet moms af ydelsen i tjenesteyderens hjemstat, fører imidlertid til dobbelt afgiftspålæggelse, hvilket er i strid med det princip om afgiftsneutralitet, der danner grundlaget for det fælles momssystem. Det forhold, at det var leasinggiveren, der skulle erlægge momsen i Tyskland, hvorimod denne forpligtelse i Østrig påhvilede Cookies World, ændrer ikke ved, at det i realiteten drejede sig om den samme økonomiske transaktion, nemlig overdragelsen af brugen af et køretøj i forbindelse med en leasingkontrakt, af hvilken der blev opkrævet moms to gange.

61 Den østrigske regerings argument om, at begrundelsen for en afgiftspligt som den, der er fastsat i § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994, følger af sjette direktivs artikel 17, stk. 6 og 7, må ligeledes forkastes.

62 Det bemærkes, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, og særligt stk. 6, andet afsnit, kan opretholde den lovgivning med hensyn til undtagelser fra fradragsretten, som var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, indtil Rådet udsteder de i artiklen omhandlede regler (jf. dom af 14.6.2001, sag C-345/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4493, præmis 19).

63 Det fremgår af sagen, at det med § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994 skal opnås, at undtagelsen fra retten til fradrag af moms i forbindelse med leje af visse køretøjer økonomisk set får samme virkning i Østrig som indtil udgangen af 1994, dvs. indtil det tidspunkt, hvor denne stat tiltrådte Den Europæiske Union.

Den østrigske regering synes kun indirekte at have nået målet om at opretholde den på området gældende lovgivning. Der er således i en ny bestemmelse blevet indført en ny omstændighed, der medfører, at der indtræder afgiftspligt i henhold til momsordningen, hvilket ikke er det tilfælde, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

64 Selv hvis det antages, at sjette direktivs artikel 17, stk. 6, i princippet finder anvendelse under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder, må det under alle omstændigheder fastslås, at de proceduremæssige betingelser for opretholdelse af en national momsfradragsordning, der er fastsat i bestemmelsen, ikke er opfyldt.

65 Det må således bemærkes, at sjette direktiv for Republikken Østrigs vedkommende trådte i kraft på datoen for dennes tiltrædelse af Den Europæiske Union, dvs. den 1. januar 1995. Det er derfor denne dato, der — for så vidt angår denne medlemsstat — er relevant med hensyn til anvendelsen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit.

66 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994 først trådte i kraft den 6. januar 1995. Som Domstolen allerede har fastslået i dom af 14. juni 2001, Kommissionen mod Frankrig (sag C-40/00, Sml. I, s. 4539, præmis 17), er nationale bestemmelser, hvorefter anvendelsesområdet for de gældende undtagelser udstrækkes efter tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, og som således fjerner sig fra direktivets formål, ikke tilladt efter sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit.

67 Med hensyn til sjette direktivs artikel 17, stk. 7, som den østrigske regering indirekte har påberåbt sig, står det fast — uden at det er nødvendigt at udtale sig om, hvorvidt de i hovedsagen omtvistede nationale foranstaltninger er af midlertidig karakter og tilsigter at afhjælpe en konjunktursituation — at de østrigske myndigheder ikke har rådført sig med momsudvalget før vedtagelsen af § 1, stk. 1, nr. 2, litra d), i UStG 1994. Den østrigske regering kan derfor ikke påberåbe sig sjette direktivs artikel 17, stk. 7, til skade for afgiftspligtige personer (jf. analogt vedrørende sjette direktivs artikel 27, stk. 1 og 5, dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 34).

68 Herefter skal det spørgsmål, som den forelæggende ret har forelagt, besvares med, at bestemmelserne i sjette direktiv er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter afholdelse af udgifter vedrørende tjenesteydelser, der i andre medlemsstater præsteres for en modtager fra den første medlemsstat, pålægges moms, når modtageren, hvis de pågældende ydelser var blevet udført for denne i indlandet, ikke ville have været berettiget til at fradrage indgående afgift.

Sagens omkostninger

69 De udgifter, der er afholdt af den østrigske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Verwaltungsgerichtshof ved kendelse af 29. marts 2001, for ret:

Bestemmelserne i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter afholdelse af udgifter vedrørende tjenesteydelser, der i andre medlemsstater præsteres for en modtager fra den første medlemsstat, pålægges merværdiafgift, når modtageren, hvis de pågældende ydelser var blevet udført for denne i indlandet, ikke ville have været berettiget til at fradrage indgående afgift.

Wathelet Jann Rosas

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 11. september 2003.

R. Grass M. Wathelet

Justitssekretær Formand for Første Afdeling