ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

11 september 2003 *

In zaak C-155/01,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk), in het aldaar aanhangig geding tussen

Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL

en

Finanzlandesdirektion für Tirol,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van onder meer de artikelen 5 en 6 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 L 145, blz. 1),

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: M. Wathelet, kamerpresident, P. Jann en A. Rosas (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: L. A. Geelhoed,
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL, vertegenwoordigd door R. Kapferer, Wirtschaftsprüfer en Steuerberater,

— de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door H. Dossi als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door K. Gross en E. Traversa als gemachtigden,

gezien het rapport van de rechter-rapporteur,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 oktober 2002,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 29 maart 2001, ingekomen bij het Hof op 11 april daaraanvolgend, heeft het Verwaltungsgerichtshof krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van onder meer de artikelen 5 en 6 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 L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vraag is gesteld in een geding tussen Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL (hierna: „Cookies World") en de Finanzlandesdirektion für Tirol (Oostenrijk), ter zake van de onderwerping van deze onderneming aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") voor het gebruik van een motorvoertuig dat zij bij een Duitse onderneming heeft gehuurd en in Oostenrijk voor beroepsdoeleinden heeft gebruikt.

Rechtskader

Gemeenschapsrecht

3 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn onderwerpt aan BTW „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

4 Volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn „wordt als levering van een goed beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

5 Artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn luidt:

„Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privé-doeleinden [...] of dat hij [...], meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan. [...]"

6 Artikel 5, lid 7, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen met een levering onder bezwarende titel gelijkstellen:

a) het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde;

b) het door een belastingplichtige voor een niet-belaste sector van zijn bedrijfsuitoefening bestemmen van een goed, voorzover bij de aanschaffing van dat goed of bij de bestemming ervan overeenkomstig het bepaalde sub a recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan;

[...]"

7 Volgens artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn „wordt als dienst beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is".

8 Artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privé-doeleinden van de belastingplichtige [...] of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan."

9 Volgens artikel 6, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn mogen de lidstaten afwijken van het bepaalde in dit lid, mits deze afwijking niet tot concurrentievervalsing leidt.

10 Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats."

11 Artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn brengt een aantal uitzonderingen op dit beginsel aan.

12 In artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn zijn de beginselen voor het recht op aftrek of teruggaaf van voorbelasting opgenomen.

13 Artikel 17, leden 6 en 7, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„6. Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag.

7. Onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging kan elke lidstaat om conjuncturele redenen investeringsgoederen of andere goederen geheel of gedeeltelijk van de aftrekregeling uitsluiten. Teneinde gelijke concurrentievoorwaarden te behouden, kunnen de lidstaten in plaats van de aftrek te weigeren, de

door de belastingplichtige zelf vervaardigde of door hem in het binnenland gekochte dan wel door hem ingevoerde gelijksoortige goederen zodanig belasten dat deze belasting het bedrag van de op de aanschaf van soortgelijke goederen drukkende belasting over de toegevoegde waarde niet overschrijdt."

14 Artikel 2 van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11; hierna:

„Achtste richtlijn"), bepaalt: „Elke lidstaat geeft aan iedere niet in het binnenland maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, onder de in de hierna volgende artikelen gestelde voorwaarden, de belasting over de toegevoegde waarde terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in het betrokken land, een en ander voorzover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, sub a en b, van richtlijn 77/388/EEG of de dienstverrichtingen bedoeld in artikel 1, sub b."

15 Artikel 5 van de Achtste richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt het recht op belastingteruggaaf bepaald op grond van artikel 17 van richtlijn 77/388/EEG, zoals dit wordt toegepast in de lidstaat waar de teruggaaf wordt verleend."

Nationaal recht

— De rechtssituatie vóór de toetreding van de Republiek Oostenrijk tot de Europese Unie, dat wil zeggen tot en met 31 december 1994

16 § 3, lid 11, van het Umsatzsteuergesetz 1972 (Oostenrijkse wet op de omzetbelasting, in de versie bekendgemaakt in BGBl 636/1975; hierna: „UStG 1972"), betreffende „andere" diensten, luidde als volgt:

„Er is sprake van een ‚andere' dienst in het binnenland wanneer de ondernemer zijn bedrijf uitsluitend of hoofdzakelijk op het nationale grondgebied uitoefent of een handeling of situatie aldaar duldt, of een handeling aldaar achterwege laat [...]"

17 Volgens de verwijzende rechter bracht die bepaling mee dat leasinghandelingen met betrekking tot een personenauto werden geacht in Oostenrijk te zijn verricht, wanneer het voertuig voor het overgrote deel in Oostenrijk werd gebruikt.

18 § 12, lid 2, punt 2, sub c, UStG 1972, in de in BGBl 410/1988 bekendgemaakte versie, dat de regeling gaf voor in het binnenland ten behoeve van de onderneming geleverde goederen en verrichte diensten, bepaalde:

„Niet als voor de onderneming verricht worden aangemerkt leveringen of andere diensten [...] die verband houden met de aanschaf (vervaardiging), huur of exploitatie van personenauto's, motorvoertuigen voor gemengd gebruik of tweewielige motorvoertuigen [...]"

— De rechtssituatie na de toetreding van de Republiek Oostenrijk tot de Europese Unie, te weten vanaf 1 januari 1995

19 § 3a, lid 12, van het Umsatzsteuergesetz 1994 (in de in BGBl 21/1995 bekendgemaakte versie; hierna: „UStG 1994") bepaalt het volgende:

„In de overige gevallen wordt een andere dienst verricht op de plaats van waaruit de ondernemer zijn bedrijf uitoefent. Wordt de andere dienst door een vestiging van de onderneming verricht, dan geldt die vestiging als plaats van de dienst."

20 Blijkens het dossier worden overeenkomstig deze bepaling handelingen met betrekking tot leasing van een personenauto geacht te zijn verricht in de lidstaat vanwaar de lessor zijn bedrijf uitoefent, zelfs als het voertuig hoofdzakelijk in Oostenrijk wordt gebruikt.

21 Ingevolge § 12, lid 2, punt 2, sub b, UStG 1994 worden leveringen, andere verrichtingen of importen die verband houden met onder meer de huur van personenvoertuigen, motorvoertuigen voor gemengd gebruik of tweewielige motorvoertuigen niet geacht te zijn verricht voor de onderneming.

22 De aan het UStG 1994 toegevoegde § 1, lid 1, punt 2, sub d, die op 6 januari 1995 in werking is getreden, bepaalt wat onder eigen gebruik moet worden verstaan en schrijft voor dat dit in Oostenrijk aan BTW is onderworpen. Volgens deze bepaling is sprake van eigen gebruik wanneer een ondernemer uitgaven (kosten) maakt met betrekking tot diensten in het buitenland die, waren zij in het

binnenland ten behoeve van de ondernemer verricht, deze op grond van § 12, lid 2, punt 2, geen recht op aftrek zouden hebben gegeven. Dit geldt enkel voorzover de ondernemer in het buitenland recht op teruggaaf van de buitenlandse voorbelasting heeft.

23 Blijkens het dossier dient het in § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 neergelegde criterium voor belastingheffing te waarborgen, dat in Oostenrijk de uitsluiting van de aftrek van voorbelasting in het kader van de huur van bepaalde voertuigen in economisch opzicht op dezelfde wijze geschiedt als tot eind 1994, het moment van toetreding van deze staat tot de Europese Unie. Zoals uit de punten 16 tot en met 18 van dit arrest blijkt, werden volgens de belastingregeling van het UStG 1972 door de verhuur van voertuigen handelingen verricht die in Oostenrijk onderworpen waren aan omzetbelasting, welke belasting de belastingplichtige niet heeft kunnen aftrekken. De rechtssituatie is gewijzigd door de toetreding van de Republiek Oostenrijk tot de Europese Unie en de implementatie van de Zesde richtlijn. Thans worden leasingtransacties geacht te zijn verricht in de lidstaat waar de lessor gevestigd is. Dit zou betekenen dat deze transacties bij gebreke van een bepaling als die van § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 in Oostenrijk niet meer belastbaar zouden zijn.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

24 Cookies World is een in Oostenrijk gevestigde vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, die een handelsonderneming exploiteert. Zij heeft als lessee bij een Duitse onderneming een personenauto gehuurd die zij in Oostenrijk voor haar bedrijfsdoeleinden heeft gebruikt.

25 Bij aanslag van 15 juni 1999 stelde het Finanzamt Schwaz (Oostenrijk) voor verzoekster de omzetbelasting 1997 vast. Het huurbedrag voor het geleasde voertuig was overeenkomstig § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 opgeteld bij de belastbare omzet.

26 Verzoekster diende een bezwaarschrift in en verzocht om vaststelling van de omzetbelasting met buitentoepassinglating van § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994, dus zonder de huur van het voertuig meer te rekenen. Haars inziens is de terbeschikkingstelling van voertuigen een „andere dienst", die omzetbelastingtechnisch wordt verricht op de plaats van waaruit de ondernemer zijn bedrijf uitoefent. In geval van verhuur van voertuigen in het kader van leasing is die plaats in beginsel de staat van de zetel van de verhuurder, in casu dus Duitsland. Daar is de handeling belastbaar. Met § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 is evenwel een tweede voor de omzetbelasting belastbaar feit in het leven geroepen voor één en dezelfde handeling. Een rechtvaardiging voor deze dubbele belasting kan niet worden gevonden in de „standstillclausule" van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, omdat die bepaling uitsluitend betrekking heeft op de uitsluiting van het recht op aftrek van BTW en bovendien daarbij enkel handhaving van bestaande nationale wetgeving is toegestaan. Het belastbare feit van § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 maakt pas sinds 6 januari 1995 deel uit van het Oostenrijkse rechtsbestel en kan derhalve niet met de bepalingen van het gemeenschapsrecht in overeenstemming worden gebracht.

27 Bij beschikking van 20 juli 2000 heeft de Finanzlandesdirektion für Tirol het bezwaarschrift van Cookies World afgewezen. Die instantie zette uiteen, dat zolang de Zesde richtlijn niet was gewijzigd de lidstaten nationale bepalingen inzake de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek mochten handhaven. Daaronder viel eveneens de belastingheffing wegens eigen gebruik overeenkomstig § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994, die vooral om redenen van neutraliteit voor de mededinging het effect van de in het buitenland verrichte aftrek van voorbelasting ongedaan diende te maken.

28 Tegen die beschikking heeft Cookies World bij het Verwaltungsgerichtshof beroep ingesteld. Zij betoogt dat de vaststelling van de omzetbelasting 1997 heeft plaatsgevonden met toepassing van een met het gemeenschapsrecht strijdig voorschrift.

29 Van oordeel dat het bij hem aanhangig geding de uitlegging van de Zesde richtlijn noodzakelijk maakt, heeft het Verwaltungsgerichtshof besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Is het verenigbaar met de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, in het bijzonder met de artikelen 5 en 6 daarvan, dat een lidstaat het maken van uitgaven met betrekking tot diensten in het buitenland die, waren zij in het binnenland ten behoeve van de ondernemer verricht, deze geen recht op aftrek gaven, als belastbare handeling behandelt?"

De prejudiciële vraag

Bij het Hof ingediende opmerkingen

30 In casu wordt niet betwist, dat de huur van een voertuig in het kader van een leaseovereenkomst verrichting van diensten vormt in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn.

31 Volgens Cookies World en de Commissie moet de plaats van belasting van deze verrichting overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn worden bepaald aan de hand van de zetel van de lessor, die zich in casu in Duitsland bevindt.

32 De Oostenrijkse regering geeft toe dat overeenkomstig de Zesde richtlijn en § 3a, lid 12, UStG 1994, verrichtingen in verband met de verhuur van voertuigen moeten worden geacht te zijn verricht in de lidstaat waar de lessor gevestigd is. Ingevolge § 12, lid 2, punt 2, UStG 1994 gelden dergelijke verrichtingen echter niet als verricht voor de onderneming. Wat in Oostenrijk wordt belast, is het eigen gebruik zoals omschreven in § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994. Dit persoonlijk gebruik vereist een verband met het Oostenrijkse grondgebied. Dit verband is aanwezig, aangezien de uitgaven van de lessee van het voertuig diens binnenlandse vermogen verminderen, terwijl de dienst bovendien in Oostenrijk wordt gebruikt. De toepassing van § 1, lid 1, punt 2, sub d, juncto § 12, lid 2, punt 2, UStG 1994 leidt ertoe dat de uitsluiting van de BTW-aftrek economisch gezien op dezelfde wijze geschiedt als tot eind 1994, dat wil zeggen tot de toetreding van de Republiek Oostenrijk tot de Europese Unie.

33 Cookies World en de Commissie zijn van oordeel, dat de bepalingen van de Zesde richtlijn geen rechtvaardiging vormen voor het belastbare feit van § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994.

34 De Oostenrijkse regering betoogt daarentegen dat het strookt met de Zesde richtlijn, dat een lidstaat over uitgaven die verband houden met verrichtingen in het buitenland, BTW heft overeenkomstig § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994. Voor de bepaling van de rechtsgrondslag van die belastingheffing moeten de artikelen 5, lid 7, en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn worden bezien tezamen met artikel 17, lid 6, van deze richtlijn. Ook moet artikel 17, lid 7, in de beschouwing worden betrokken.

35 De Oostenrijkse regering herinnert eraan, dat artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn de transacties opsomt die worden gelijkgesteld met dienstverrichtingen onder bezwarende titel. Deze bepaling is algemeen van toepassing, dat wil zeggen op alle feiten met betrekking tot het eigen gebruik, wanneer de volle of gedeeltelijke aftrek in een lidstaat — wegens de plaats van de verrichting — mogelijk is, maar het eigen gebruik in een andere lidstaat plaatsvindt.

36 Tot staving van haar standpunt beroept de Oostenrijkse regering zich ook op artikel 6, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, bepalende dat de lidstaten van het bepaalde in dit artikel kunnen afwijken mits zulks niet tot concurrentievervalsing leidt. § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 strekt ertoe, die vervalsing uit te sluiten. Wanneer van eigen gebruik in de zin van deze laatste bepaling geen sprake is, zijn verrichtingen met betrekking tot personenvoertuigen ingeval de transactie — in een lidstaat waar het begrip onderneming ruimer is — tot terugbetaling van voorbelasting heeft geleid, gunstiger dan verrichtingen in Oostenrijk.

37 Cookies World en de Commissie brengen in herinnering dat artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn ervan uitgaat dat de verrichting is gebruikt voor een ander doel dan de onderneming. In casu is dit niet het geval, aangezien Cookies World het voertuig ten behoeve van haar onderneming heeft gebruikt. De Commissie merkt tevens op dat § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 veronderstelt dat de belastingplichtige in het buitenland recht had op terugbetaling van de buitenlandse voorbelasting. Dit recht bestaat slechts ingeval de betrokken verrichting wordt gebruikt ten behoeve van de onderneming. Het gebruik van de voertuigen kan derhalve niet worden beschouwd als gebruik van een tot het bedrijf behorend goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden in de zin van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn. Bovendien machtigt artikel 6, lid 2, tweede alinea, de lidstaten geenszins, belastbare feiten in te voeren waarin de richtlijn niet voorziet.

38 Aangaande de in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn opgenomen standstill-clausule merkt de Oostenrijkse regering op, dat zij slechts de in § 12, lid 2, punt 2, UStG 1972 bedoelde regel heeft gehandhaafd volgens welke in het kader van de huur van bepaalde voertuigen aftrek van voorbelasting is uitgesloten. Aangezien artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn in de opgesomde gevallen de uitsluiting van het recht op aftrek van voorbelasting toestaat, zonder uitdrukkelijk te bepalen onder welke voorwaarden, staat het de lidstaten vrij die voorwaarden te bepalen. De Oostenrijkse regering geeft toe dat § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 pas in deze wet is ingevoerd op 6 januari 1995. Het tijdsverloop tussen 1 januari 1995 en 6 januari 1995 vindt zijn verklaring evenwel in „logistieke" redenen.

39 Cookies World en de Commissie betogen dat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn enkel de uitsluiting van het recht op BTW-aftrek betreft. De dubbele belasting van één transactie vindt in deze bepaling geen steun. Bovendien behoorde § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 niet tot het nationale positieve recht bij de toetreding van de Republiek Oostenrijk tot de Europese Unie op 1 januari 1995, ofschoon dit een voorwaarde is voor de toepasselijkheid van de in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn opgenomen standstillclausule.

40 Volgens de Oostenrijkse regering vindt § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 ook steun in artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn. Ook al kan dit lid slechts indirect als grondslag worden aangevoerd, het toont de doelstelling van de Zesde richtlijn aan, te weten het tegengaan van concurrentievervalsingen door bijzondere regelingen op het gebied van BTW-aftrek. Derhalve zijn bijzondere regelingen op dit gebied toelaatbaar mits zij ertoe dienen, gelijke concurrentievoorwaarden te scheppen. Indien bijzondere regelingen in de zin van artikel 17, lid 7, laatste volzin, van de richtlijn niet indruisen tegen de richtlijn, moet dit ook gelden voor een regel als die neergelegd in § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994.

41 Cookies World en de Commissie zijn van oordeel dat de litigieuze bepaling niet kan worden gebaseerd op artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn. Deze bepaling is uitdrukkelijk slechts van toepassing onder voorbehoud van de in artikel 29 van deze richtlijn bedoelde raadpleging, welke in casu niet heeft plaatsgevonden. Bovendien kan artikel 17, lid 7, enkel conjuncturele uitsluitingen rechtvaardigen en geen permanente uitsluitingen van de aftrekregeling.

42 Bovendien vraagt Cookies World zich af of § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 niet bedoeld is ter bescherming van Oostenrijkse leasingactiviteiten en daardoor een belemmering vormt voor de fundamentele vrijheden, met name de vrije dienstverrichting bedoeld in de artikelen 49 EG en volgende. De Oostenrijkse regering betwist dit argument.

Antwoord van het Hof

43 Het staat vast dat het hoofdgeding betrekking heeft op een grensoverschrijdende transactie. Een in een lidstaat, te weten Oostenrijk, gevestigde onderneming huurt een voertuig bij een onderneming die is gevestigd in een andere lidstaat, te weten Duitsland, teneinde dit voertuig voornamelijk in Oostenrijk te gebruiken.

44 Om de prejudiciële vraag te kunnen beantwoorden, moet eerst worden onderzocht of de aanvankelijke belasting die in Duitsland op de verhuur van het voertuig in het kader van een leaseovereenkomst wordt geheven en de latere teruggaaf van voorbelasting strookten met de regels van de Zesde en de Achtste richtlijn.

45 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat de verhuur van voertuigen een dienstverrichting in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn vormt, waarvoor de plaats waar de dienst fiscaal moet worden geacht te zijn verricht, door artikel 9 van deze richtlijn wordt bepaald.

46 Zoals het Hof onder meer in het arrest van 4 juli 1985, Berkholz (168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 14), heeft verklaard, beoogt artikel 9 van de Zesde richtlijn de toepassingsgebieden van de nationale wettelijke regelingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde rationeel af te bakenen, door de plaats waar de diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht, uniform vast te stellen. Deze bepaling moet namelijk worden geacht definitief te bepalen, welke lidstaat uitsluitend bevoegd is een dienstverrichting te belasten.

47 Blijkens de rechtspraak van het Hof moet voor de verhuur van vervoermiddelen volgens de Zesde richtlijn eenvoudigheidshalve de dienst in beginsel worden geacht te zijn verricht op de plaats waar de verhuurder van het vervoermiddel de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting heeft, en niet op de plaats waar het verhuurde goed wordt gebruikt (zie in die zin arrest van 15 maart 1989, Hamann, 51/88, Jurispr. blz. 767, punten 17 en 18).

48 Volgens de rechtspraak van het Hof moet het begrip „vaste inrichting" in artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat een onderneming uit een lidstaat, die een aantal voertuigen verhuurt of in leasing geeft aan klanten die in een andere lidstaat gevestigd zijn, door deze verhuur niet ipso facto over een vaste inrichting beschikt in die andere lidstaat (zie arrest van 17 juli 1997, ARO Lease, C-190/95, Jurispr. blz. I-4383).

49 Vastgesteld moet worden dat in de omstandigheden van het onderhavige geval de plaats waar de lessor van het voertuig de zetel van zijn economische activiteit of

een vaste inrichting heeft, in Duitsland is gelegen, en dat de plaats van de dienst van verhuur van een voertuig wordt geacht zich in deze staat te bevinden. Derhalve moest de BTW over de verhuur van het voertuig in Duitsland worden betaald door de lessor, die haar doorberekent in de huurprijs.

50 Blijkens de verwijzingsbeschikking heeft Cookies World het door haar geleasde voertuig buiten Duitsland gebruikt ten behoeve van haar onderneming. Overeenkomstig artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn junctis de artikelen 2 en 5 van de Achtste richtlijn, had zij recht op teruggaaf van de BTW die in Duitsland in de huur van het betrokken voertuig was doorberekend.

51 Mitsdien moet worden vastgesteld dat de belastingheffing door de Duitse autoriteiten op de verhuur van het betrokken voertuig en de latere teruggaaf aan Cookies World van de in de huur van het voertuig doorberekende voorbelasting strookten met de regels van de Zesde en de Achtste richtlijn.

52 Vervolgens moet worden onderzocht of de Zesde richtlijn zich verzet tegen een bepaling als § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994, waarmee een lidstaat in een andere lidstaat verrichte diensten aan BTW onderwerpt met de overweging, dat sprake is van eigen gebruik voorzover een ondernemer uitgaven doet (in de zin van kosten) in verband met diensten in het buitenland die, indien zij binnenslands waren verricht ten behoeve van de ondernemer, deze laatste geen recht op belastingaftrek zouden hebben gegeven, een en ander mits de ondernemer in het buitenland recht heeft op teruggaaf van de buitenlandse voorbelasting.

53 De Oostenrijkse regering betoogt dat de litigieuze bepaling in overeenstemming is met de Zesde richtlijn. Daartoe beroept zij zich met name op de artikelen 5, lid 7,

en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn alsmede op artikel 17, lid 6, van deze richtlijn. Meer indirect beroept zij zich ook op artikel 17, lid 7.

54 Het argument van de Oostenrijkse regering dat de belastingheffing bedoeld in § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 strookt met de artikelen 5, lid 7, en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, kan niet worden aanvaard.

55 Aangaande artikel 5, lid 7, van de Zesde richtlijn volstaat de vaststelling, zoals in punt 45 van het onderhavige arrest reeds is vermeld, dat de verhuur van voertuigen een dienstverrichting in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn vormt en geen goederenlevering in de zin van artikel 5, lid 1, van deze richtlijn. Bijgevolg hoeft niet te worden onderzocht, of § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 correct uitvoering geeft aan artikel 5, lid 7, van de Zesde richtlijn, dat betrekking heeft op goederen.

56 Wat artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn betreft zij eraan herinnerd dat volgens de bewoordingen van deze bepaling het gebruik van een tot het bedrijf behorend goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van BTW is ontstaan. Blijkens de rechtspraak van het Hof strekt deze bepaling ertoe, de niet-belasting van een voor privé-doeleinden gebruikt bedrijfsgoed te verhinderen (zie met name arrest van 27 juni 1989, Kühne, 50/88, Jurispr. blz. 1925, punt 8).

57 Blijkens de verwijzingsbeschikking werd het door Cookies World geleasde voertuig door deze onderneming in Oostenrijk voor bedrijfsdoeleinden gebruikt.

Voorts zij eraan herinnerd dat § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 ervan uitgaat dat de lessee in het buitenland recht had op teruggaaf van de buitenlandse voorbelasting. Dit laatste zal slechts het geval zijn wanneer de dienst ten behoeve van het bedrijf is aangewend in de staat waar de BTW is betaald. Bijgevolg zal het gebruik van het voertuig dat recht op die teruggaaf heeft gegeven, in dit geval niet kunnen worden beschouwd als gebruik van een tot het bedrijf behorend goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden in de zin van artikel 6, lid 2, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn.

58 Aangaande het bepaalde in artikel 6, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zij eraan herinnerd dat deze bepaling de lidstaten machtigt, van het bepaalde in dit artikel af te wijken mits deze afwijking niet tot concurrentievervalsing leidt.

59 Zoals de advocaat-generaal in punt 29 van zijn conclusie opmerkt, moeten uitzonderingen op de harmonisatie strikt worden opgevat. Iedere uitzonderingsregeling leidt immers tot verschillen in hoogte van de belastingdruk in de lidstaten. Zoals de Commissie terecht opmerkt in punt 46 van haar opmerkingen, moet artikel 6, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn in beginsel aldus worden uitgelegd, dat de lidstaten ervan kunnen afzien een bepaalde verrichting of een bepaald gebruik gelijk te stellen met een dienst verricht onder bezwarende titel. Daarentegen machtigt deze bepaling de lidstaten geenszins, belastbare feiten in hun wetgeving op te nemen die in artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn niet worden genoemd.

60 Hieraan zij nog toegevoegd dat de belastingheffing in Oostenrijk door het Finanzamt Schwaz is geschied op basis van de huur van het voertuig dat Cookies World in Duitsland had geleasd, dat wil zeggen de tegenprestatie voor de

terbeschikkingstelling van dit voertuig in het kader van een leaseovereenkomst. Zoals uit punt 51 van dit arrest blijkt, was de verhuur van het voertuig in Duitsland reeds rechtmatig met BTW belast. De belasting van een in een andere lidstaat verrichte dienst ofschoon daarover in de staat van de dienstverrichter reeds rechtmatig BTW is geheven, leidt tot dubbele belasting, in strijd met het aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel inherente beginsel van belastingneutraliteit. De omstandigheid dat de BTW in Duitsland moest worden betaald door de lessor van het voertuig, terwijl die verplichting in Oostenrijk op Cookies World rustte, neemt niet weg dat het in werkelijkheid ging om één economische verrichting, te weten de terbeschikkingstelling van een voertuig in het kader van een leaseovereenkomst, die twee keer is belast.

61 Het argument van de Oostenrijkse regering dat de rechtvaardiging voor een belastingheffing als die van § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 voortvloeit uit artikel 17, leden 6 en 7, van de Zesde richtlijn, moet eveneens worden verworpen.

62 Er zij aan herinnerd dat de lidstaten ingevolge artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, inzonderheid de tweede alinea daarvan, bevoegd zijn om hun bij de inwerkingtreding van deze richtlijn bestaande regelingen inzake uitsluiting van het aftrekrecht te handhaven totdat de Raad de in dit artikel bedoelde voorschriften vaststelt (zie arrest van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk, C-345/99, Jurispr. blz. I-4493, punt 19).

63 Blijkens het dossier dient § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 te waarborgen, dat in Oostenrijk de uitsluiting van de aftrek van voorbelasting in het kader van de huur van bepaalde voertuigen in economisch opzicht op dezelfde wijze geschiedt als tot eind 1994, het moment van toetreding van deze staat tot de Europese Unie.

Kennelijk is de Oostenrijkse regering er slechts indirect in geslaagd, haar bestaande wetgeving ter zake te handhaven. Door een nieuwe bepaling is namelijk een nieuw belastbaar feit voor de BTW ingevoegd, hetgeen niet wordt bedoeld in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn.

64 Gesteld al dat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn in de omstandigheden van het hoofdgeding in beginsel van toepassing is, moet hoe dan ook worden vastgesteld dat de in die bepaling opgenomen procedurele voorwaarden voor handhaving van een nationaal stelsel van BTW-aftrek niet vervuld zijn.

65 De Zesde richtlijn is voor de Republiek Oostenrijk immers in werking getreden op de datum van toetreding van dit land tot de Europese Unie, te weten op 1 januari 1995. Derhalve is deze datum voor deze lidstaat relevant voor de toepassing van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

66 Blijkens de verwijzingsbeschikking is § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 pas op 6 januari 1995 in werking getreden. Zoals het Hof reeds heeft verklaard in het arrest van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk (C-40/00, Jurispr. blz. I-4539, punt 17), vormt een nationale regeling daarentegen geen door artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn toegestane afwijking indien zij de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen na de inwerkingtreding van de richtlijn uitbreidt en zich daardoor van de doelstelling van de richtlijn verwijdert.

67 Aangaande het door de Oostenrijkse regering indirect aangevoerde artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn staat vast, zonder dat uitspraak hoeft te worden gedaan over de vraag of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde maatregelen tijdelijke maatregelen zijn om het hoofd te bieden aan een conjuncturele situatie, dat de Oostenrijkse autoriteiten hebben verzuimd om vóór de vaststelling van § 1, lid 1, punt 2, sub d, UStG 1994 het BTW-comité te raadplegen. Derhalve kan de Oostenrijkse regering zich niet ten nadele van de belastingplichtige op artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn beroepen (zie naar analogie, betreffende artikel 27, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn, arrest van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 34).

68 Gelet op het voorgaande moet op de door de verwijzende rechter gestelde vraag worden geantwoord dat de Zesde richtlijn zich verzet tegen een bepaling van een lidstaat volgens welke in andere lidstaten voor een ontvanger in de eerste lidstaat verrichte diensten aan BTW zijn onderworpen terwijl, zo de betrokken diensten voor dezelfde ontvanger binnenslands waren verricht, deze geen voorbelasting had kunnen aftrekken.

Kosten

69 De kosten door de Oostenrijkse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

uitspraak doende op de door het Verwaltungsgerichtshof bij beschikking van 29 maart 2001 gestelde vraag, verklaart voor recht:

De Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, verzet zich tegen een bepaling van een lidstaat volgens welke in andere lidstaten voor een ontvanger in de eerste lidstaat verrichte diensten aan belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen terwijl, zo de betrokken diensten voor dezelfde ontvanger binnenslands waren verricht, deze geen voorbelasting had kunnen aftrekken.

Wathelet Jann Rosas

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 11 september 2003.

De griffier

R. Grass

De president van de Eerste kamer

M. Wathelet