DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 11 september 2003 *

I mål C-155/01,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Verwaltungsgerichtshof (Österrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL,

och

Finanzlandesdirektion für Tirol

angående tolkningen av bland annat artiklarna 5 och 6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

* Rättegångsspråk: tyska.

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Wathelet samt domarna P. Jann och A. Rosas (referent),

generaladvokat: L.A. Geelhoed,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL, genom R. Kapferer, Wirtschaftsprüfer och Steuerberater,

— Österrikes regering, genom H. Dossi, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom K. Gross och E. Traversa, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 10 oktober 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Verwaltungsgerichtshof har, genom beslut av den 29 mars 2001 som inkom till domstolens kansli den 11 april samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av bland annat artiklarna 5 och 6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL (nedan kallat Cookies World) och Finanzlandesdirektion für Tirol (skatteförvaltningen i Tyrolen), gällande företagets skyldighet att betala mervärdesskatt på sin användning av ett motorfordon som det har leasat av ett tyskt företag och som det har använt för yrkesmässig verksamhet i Österrike.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

4 I artikel 5.1 i sjätte direktivet föreskrivs att "med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom".

5 I artikel 5.6 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för... privat... bruk,... eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen skall, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller de[ras] beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag.... "

6 I artikel 5.7 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna kan behandla följande som leverans mot vederlag:

a) Uttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av varor som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom denna rörelse, då mervärdesskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de hade förvärvats från någon annan skattskyldig person.

b) Uttag av varor som en skattskyldig person gör inom ramen för en icke skattepliktig transaktion, då mervärdesskatten på varorna var helt eller delvis avdragsgill när de anskaffades eller togs ut enligt a.

..."

7 I artikel 6.1 i samma direktiv föreskrivs att "med 'tillhandahållande av tjänster' avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5".

8 Artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet lyder som följer:

"Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges... privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill."

9 Enligt artikel 6.2 andra stycket i sjätte direktivet får medlemsstaterna göra undantag från bestämmelserna i denna punkt, om sådana undantag inte leder till snedvridning av konkurrensen.

10 I artikel 9.1 i sjätte direktivet anges följande:

"Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas."

11 I artikel 9.2 i sjätte direktivet uppräknas en rad undantag från denna princip.

12 I artikel 17.3 i sjätte direktivet anges de principer som reglerar rätten till avdrag, eller återbetalning, av den ingående mervärdesskatten.

13 I artikel 17.6 och 17.7 i sjätte direktivet anges följande:

"6. Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft.

7. Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29 får varje medlemsstat av konjunkturskäl helt eller delvis undanta alla eller vissa anläggningstillgångar eller övriga varor från avdragssystemet. För att bibehålla identiska konkurrensbetingelser, får medlemsstaterna i stället för att vägra

avdrag beskatta de varor som är tillverkade av den skattskyldiga personen själv eller som han har inköpt i landet eller importerat, på ett sådant sätt att skatten inte överstiger den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut på förvärv av liknande varor."

14 I artikel 2 i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84) (nedan kallat åttonde direktivet) föreskrivs följande:

"Varje medlemsstat skall till varje skattskyldig som inte är etablerad i dess territorium men som är etablerad i en annan medlemsstat, på de villkor som fastställs nedan, återbetala all mervärdesskatt som debiterats avseende tjänster eller lös egendom som tillhandahållits honom av andra skattskyldiga personer inom landets territorium eller som debiterats med anledning av import till landet, i den mån dessa varor och tjänster används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i direktiv 77/388/EEG eller för tillhandahållande av sådana tjänster som avses i artikel 1 b."

15 Artikel 5 i åttonde direktivet lyder som följer:

"Vid tillämpningen av detta direktiv skall rätten till återbetalning bedömas i enlighet med artikel 17 i direktiv 77/388/EEG såsom denna artikel tillämpas i återbetalningsstaten."

Den nationella lagstiftningen

— Det rättsliga läget före Republiken Österrikes anslutning till Europeiska unionen, det vill säga fram till den 31 december 1994

16 I 3 § elfte stycket i Umsatzsteuergesetz 1972 (österrikisk lag om omsättningsskatt, i dess lydelse enligt BGBl, nr 636/1975)(nedan kallad UStG 1972), avseende tjänster, föreskrevs följande:

"En tjänst tillhandahålls inom landet då näringsidkaren uteslutande eller till övervägande del är verksam i landet eller då näringsidkaren tillåter en handling eller ett tillstånd i landet eller underlåter en handling i landet..."

17 Det framgår av vad den nationella domstolen har anfört att transaktioner avseende leasing av bilar i enlighet med denna bestämmelse ansågs ha utförts i Österrike när fordonet huvudsakligen hade använts där.

18 I 12 § andra stycket 2 c UStG 1972, i dess lydelse enligt BGBl nr 410/1988, avseende leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som sker inom landets territorium och som är avsedda för rörelsen, föreskrevs följande:

"... varor eller tjänster som har samband med införskaffande (tillverkning), leasing eller användning av personbilar, kombibilar eller motorcyklar skall inte anses ha levererats eller tillhandahållits för rörelsen..."

— Det rättsliga läget efter Republiken Österrikes anslutning till Europeiska unionen, det vill säga från den 1 januari 1994

19 I 3a § tolfte stycket i Umsatzsteuergesetz 1994 (i dess lydelse enligt BGBl nr 21/1995) (nedan kallad UStG 1994), föreskrivs följande:

"I övriga fall skall en tjänst anses ha tillhandahållits på den plats där näringsidkaren bedriver sin verksamhet. Om tjänsten tillhandahålls från ett driftsställe, skall driftsstället anses vara den plats där tjänsten tillhandahålls."

20 Det framgår av handlingarna i målet att leasing av personbilar i enlighet med dessa bestämmelser anses äga rum i den medlemsstat där den som tillhandahåller fordon genom leasing driver sin rörelse, även om fordonet huvudsakligen har använts i Österrike.

21 I enlighet med 12 § andra stycket 2 b UStG 1994 skall varor och tjänster, eller import, särskilt i samband med leasing av personbilar, kombibilar eller motorcyklar, inte anses ha tillhandahållits eller importerats för rörelsens räkning.

22 I 1 § första stycket 2 d UStG 1994, som har tillfogats UStG 1994 och trätt i kraft den 6 januari 1995, bestäms kriterierna för vad som skall anses som privat bruk och det föreskrivs att sådant bruk skall vara mervärdesskattepliktigt i Österrike. Privat bruk anses föreligga när en näringsidkare har utgifter (kostnader) avseende tjänster som tillhandahålls i utlandet som, om de hade tillhandahållits närings-

idkaren i landet, enligt 12 § andra stycket 2 i samma lag inte hade gett denne rätt till avdrag av ingående skatt. Detta gäller dock endast för det fall näringsidkaren har rätt att erhålla återbetalning av den utländska ingående skatten i utlandet.

23 Det framgår av handlingarna i målet att syftet med det skattekriterium som anges i 1 § första stycket 2 d UStG 1994 är att uteslutandet av avdragsmöjligheten för mervärdesskatt inom ramen för leasing av vissa fordon skall gälla i Österrike på samma sätt, ur ekonomisk synvinkel, som fram till utgången av år 1994, det vill säga då staten inträdde i Europeiska unionen. Såsom framgår av punkterna 16—18 i förevarande dom utgjorde leasing av fordon, i enlighet med det skattesystem som föreskrevs i UStG 1972, transaktioner som var föremål för omsättningsskatt i Österrike, där den skattskyldiga personen inte hade möjlighet att göra avdrag för skatten. Den rättsliga situationen ändrades genom Republiken Österrikes anslutning till Europeiska unionen och genom införlivandet av sjätte direktivet. Transaktioner avseende leasing skall följaktligen anses tillhandahållna i den medlemsstat där den som tillhandahåller fordon genom leasing är etablerad. I avsaknad av en bestämmelse som den som föreskrivs i 1 § första stycket 2 d UStG 1994, skulle detta medföra att sådana transaktioner inte längre var skattepliktiga i Österrike.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

24 Cookies World är ett i Österrike etablerat bolag med begränsat ansvar som bedriver handelsverksamhet. Bolaget har leasat en personbil av ett tyskt företag, och använt denna för yrkesmässig verksamhet i Österrike.

25 Finanzamt Schwaz (skattemyndigheten i Schwaz)(Österrike) fastställde genom beslut av den 15 juni 1999 omsättningsskatten för Cookies World för år 1997. Den inräknade därvid, med tillämpning av 1 § första stycket 2 d UStG 1994, hyran för personbilen i den skattepliktiga omsättningen.

26 Cookies World överklagade beslutet och begärde att omsättningsskatten skulle beräknas utan att hyran för fordonet i fråga inräknades, det vill säga genom att man bortsåg från 1 § första stycket 2 d UStG 1994. Bolaget gjorde gällande att överlåtelse av nyttjanderätt till fordon är en tjänst som i mervärdesskattehänseende skall anses ha tillhandahållits på den plats där näringsidkaren bedriver sin ekonomiska verksamhet. I fråga om hyra av fordon inom ramen för ett leasingavtal tillhandahålls tjänsten i princip i den stat där leasegivaren har sitt säte, i detta fall Tyskland, och den blir beskattningsbar där. Emellertid inträder genom 1 § första stycket 2 d UStG 1994 skattskyldigheten ännu en gång avseende en och samma transaktion. En sådan dubbelbeskattning kan inte rättfärdigas med hänvisning till den så kallade stand-still-klausulen i artikel 17.6 i sjätte direktivet. Den bestämmelsen avser nämligen endast ett uteslutande av rätten till avdrag av mervärdesskatt och inte ett införande av ny sådan skattskyldighet. För övrigt medges enligt klausulen endast rätten att behålla redan existerande nationell lagstiftning. Den skattskyldighet som inträder i enlighet med 1 § första stycket 2 d UStG 1994 har endast varit i kraft i Österrike sedan den 6 januari 1995, och den är oförenlig med bestämmelserna i gemenskapsrätten.

27 Finanzlandesdirektion für Tirol avslog Cookies Worlds överklagande genom beslut av den 20 juli 2000. Den ansåg att medlemsstaterna i väntan på en eventuell ändring av sjätte direktivet hade rätt att bibehålla nationella bestämmelser om undantag från rätten att göra avdrag av mervärdesskatt. Medlemsstaternas rätt omfattade även beskattning av privat bruk, i enlighet med definitionen i 1 § första stycket 2 d UStG 1994. Dess syfte var huvudsakligen att av konkurrensneutralitetsskäl upphäva effekterna av den återbetalning av mervärdesskatten som näringsidkaren haft rätt till i utlandet.

28 Det var detta beslut som Cookies World överklagade till Verwaltungsgerichtshof. Företaget gjorde gällande att omsättningsskatten för år 1997 hade fastställts med tillämpning av en nationell bestämmelse som stred mot gemenskapsrätten.

29 Eftersom Verwaltungsgerichtshof fann att det var nödvändigt att tolka sjätte direktivet för att kunna slita tvisten, beslutade den att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Är det förenligt med rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, särskilt dess artiklar 5 och 6, att en medlemsstat behandlar en betalning av utgifter i samband med tjänster som tillhandahålls i utlandet, och som inte hade gett rätt till avdrag för ingående skatt om de hade tillhandahållits näringsidkaren inom landet, som en skattepliktig transaktion?"

Bedömning av tolkningsfrågan

Yttranden som har inkommit till domstolen

30 Det har inte bestridits av de berörda parter som har inkommit med yttranden till domstolen att hyra av ett fordon inom ramen för ett leasingavtal utgör tillhandahållande av tjänst i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet.

31 Enligt Cookies World och kommissionen skall platsen för beskattning av denna tjänst i enlighet med artikel 9.1 i nämnda direktiv bestämmas på grundval av var den som tillhandahåller fordon genom leasing är etablerad, i förevarande fall i Tyskland.

32 Den österrikiska regeringen har medgivit att i enlighet med sjätte direktivet och 3a § tolfte stycket UStG 1994 skall tjänster som hör samman med hyra av fordon anses vara tillhandahållna i den medlemsstat där den som tillhandahåller fordon genom leasing är etablerad. Enligt 12 § andra stycket 2 UStG 1994 skall emellertid sådana tjänster inte anses ha tillhandahållits för rörelsens räkning. Det som beskattas i Österrike är privat bruk såsom detta definieras i 1 § första stycket 2 d UStG 1994. För detta personliga bruk krävs ett samband med österrikiskt territorium. Detta samband föreligger, eftersom fordonsleasetagaren har utgifter som minskar hans tillgångar och eftersom tjänsten dessutom används i Österrike. En kombinerad tillämpning av 1 § första stycket 2 d och 12 § andra stycket 2 UStG 1994 syftar till att uteslutandet av avdragsmöjligheten för omsättningsskatt ur ekonomisk synvinkel skall tillämpas på samma sätt som den tillämpades fram till utgången av år 1994, det vill säga till och med dagen före Republiken Österrikes anslutning till Europeiska unionen.

33 Cookies World och kommissionen anser att det skatterättsliga kriterium som anges i 1 § första stycket 2 d UStG 1994 inte kan rättfärdigas med hänvisning till bestämmelserna i sjätte direktivet.

34 Den österrikiska regeringen har däremot gjort gällande att det inte strider mot sjätte direktivet att en medlemsstat, under de villkor som föreskrivs i 1 § första stycket 2 d UStG 1994, belägger utgifter som hör samman med tillhandahållanden av tjänster i ett annat land med mervärdesskatt. För en bedömning av vilken den rättsliga grunden är för en sådan beskattning skall artiklarna 5.7 och 6.2 i sjätte direktivet, liksom artikel 17.6 i direktivet, beaktas gemensamt. Ledning ges även i artikel 17.7.

35 Den österrikiska regeringen har erinrat om att de transaktioner som skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag uppräknas i artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet. Bestämmelsen skall tillämpas generellt, det vill säga på samtliga de omständigheter som innebär privat bruk, då det är säkerställt att ett totalt eller delvis avdrag medges i en medlemsstat, på grundval av platsen för tillhandahållandet, medan det privata bruket har skett i en annan medlemsstat.

36 Den österrikiska regeringen har även till stöd för sin hållning hänvisat till artikel 6.2 andra stycket i sjätte direktivet, i vilken det föreskrivs att medlemsstaterna får göra undantag från bestämmelserna i samma artikel, om sådana undantag inte leder till snedvridning av konkurrensen. 1 § första stycket 2 d UStG 1994 syftar till att avlägsna sådan snedvridning. I avsaknad av sådana omständigheter som medför att privat bruk föreligger i den mening som avses i sistnämnda bestämmelse skulle tillhandahållande av personbilar, för den händelse transaktionen — i en medlemsstat där begreppet rörelse har en vidare innebörd — har givit upphov till återbetalning av den ingående skatten, vara mer fördelaktigt än sådana tillhandahållanden som skett i Österrike.

37 Cookies World och kommissionen har erinrat om att det i artikel 6.2 i sjätte direktivet förutsätts att tjänsten har använts för andra ändamål än rörelsens. Så förhåller det sig inte i förevarande fall eftersom Cookies World har använt fordonet för behoven inom verksamheten. Kommissionen har även påpekat att det i 1 § första stycket 2 d UStG 1994 förutsätts att den skattskyldiga personen har rätt till återbetalning av den ingående skatten i utlandet. Denna rätt föreligger endast regelmässigt i de fall då den ifrågavarande tjänsten nyttjats för rörelsens räkning. Nyttjandet av fordonet kan följaktligen inte betraktas som användning av rörelsens tillgångar för andra ändamål än för rörelsen i den mening som avses i artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet. Kommissionen anser dessutom att artikel 6.2 andra stycket på intet sätt medför en rätt för medlemsstaterna att bestämma att skattskyldighet skall inträda under andra omständigheter än dem som är föreskrivna i sjätte direktivet.

38 Vad gäller den så kallade stand-still-klausulen i artikel 17.6 i sjätte direktivet har den österrikiska regeringen gjort gällande att den endast bibehåller den bestämmelse som avses i 12 § andra stycket 2 UStG 1972, i vilken det föreskrivs om undantag från avdrag av mervärdesskatt inom ramen för hyra av vissa fordon. Eftersom det enligt artikel 17.6 i sjätte direktivet i däri angivna fall är tillåtet att besluta om undantag från rätten till avdrag av mervärdesskatt, utan att villkoren för detta närmare anges, har medlemsstaterna rätt att fastställa sådana villkor. Den österrikiska regeringen har medgivit att 1 § första stycket 2 d UStG 1994 inte infördes i UStG 1994 förrän den 6 januari 1995. Tidsintervallet mellan den 1 januari 1995 och den 6 januari 1995 har emellertid en logistisk förklaring.

39 Cookies World och kommissionen har gjort gällande att artikel 17.6 i sjätte direktivet endast avser undantag från rätten att göra avdrag av mervärdesskatt. Dubbelbeskattning av en och samma ekonomiska transaktion har inte stöd av nämnda artikel. 1 § första stycket 2 d UStG 1994 utgjorde inte heller en del av gällande nationell rätt när Republiken Österrike gick med i Europeiska unionen, det vill säga den 1 januari 1995, vilket är en förutsättning för tillämpning av den så kallade stand-still-klausulen i artikel 17.6 i sjätte direktivet.

40 Den österrikiska regeringen har gjort gällande att 1 § första stycket 2 d UStG 1994 även får stöd av artikel 17.7 i sjätte direktivet. Även om denna punkt endast indirekt kan anföras som grund för den ifrågasatta bestämmelsen, visar den på direktivets ändamål som är att motverka snedvridning av konkurrensen genom att föreskriva särskilda regler avseende rätten till avdrag av mervärdesskatt. Följaktligen är särskilda regler inom detta område lagliga, under förutsättning att de har till syfte att återskapa jämvikt i konkurrenshänseende. Om det godtas att särskilda regler i den mening som avses i artikel 17.7 sista meningen i direktivet inte strider mot detsamma, måste så även anses vara fallet med en regel som den som föreskrivs i 1 § första stycket 2 d UStG 1994.

41 Cookies World och kommissionen anser att den ifrågasatta bestämmelsen inte kan grundas på artikel 17.7 i sjätte direktivet. Det uttrycks klart att sistnämnda bestämmelse skall tillämpas med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29 i samma direktiv, vilket i förevarande fall inte har ägt rum. För övrigt kan endast konjunkturmässiga undantag rättfärdigas med hänvisning till nämnda artikel 17.7, och inte åtgärder som innebär permanenta undantag från reglerna för avdrag av mervärdesskatt.

42 Dessutom har Cookies World ställt sig frågan om inte 1 § första stycket 2 d UStG 1994 är avsedd att skydda den österrikiska verksamheten inom fordonsuthyrning och om den kan medföra att de grundläggande friheterna hindras, särskilt friheten att tillhandahålla tjänster enligt artikel 49 EG och följande artiklar. Den österrikiska regeringen har bestridit detta argument.

Domstolens svar

43 Det kan fastställas att tvisten vid den nationella domstolen rör en transaktion med gränsöverskridande element. Ett företag som är etablerat i en medlemsstat, nämligen Österrike, hyr ett fordon av ett företag som är etablerat i en annan medlemsstat, nämligen Tyskland, i avsikt att huvudsakligen använda fordonet i Österrike.

44 För att kunna besvara tolkningsfrågan skall domstolen inledningsvis pröva frågan huruvida den ursprungliga beskattningen i Österrike av hyra av ett fordon inom ramen för ett leasingavtal, och den senare återbetalningen av den ingående skatten, var i överensstämmelse med de regler som föreskrivs i sjätte och åttonde direktiven.

45 Det kan i detta avseende konstateras att hyra av fordon utgör tillhandahållande av tjänst i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet, och att platsen där den skatterättsliga anknytningen föreligger bestäms i enlighet med artikel 9 i nämnda direktiv.

46 Såsom domstolen har uppgivit, särskilt i dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (REG 1985, s. 2251; svensk specialutgåva, volym 8, s. 253), punkt 14, syftar artikel 9 i sjätte direktivet till att fastställa en rationell avgränsning av tillämpningsområdet för respektive nationell lagstiftning i fråga om mervärdesskatt, genom att på ett enhetligt sätt fastställa platsen där den skatterättsliga anknytningen för tjänster föreligger. Denna bestämmelse anses nämligen slutgiltigt bestämma vilken medlemsstat som skall vara exklusivt behörig att beskatta tillhandahållandet av en tjänst.

47 Det framgår av domstolens rättspraxis att den skatterättsliga anknytning som stadfästs enligt sjätte direktivet för hyra av alla slags transportmedel, för enkelhetens skull i princip anses vara den plats där uthyraren av transportmedlet har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe, och inte den plats där den uthyrda varan nyttjas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 mars 1989 i mål 51/88, Hamann, REG 1989, s. 767, punkterna 17 och 18).

48 Domstolen har fastställt att begreppet fast driftställe i artikel 9.1 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att ett bolag som är etablerat i en medlemsstat och som hyr ut eller leasar ett visst antal bilar till kunder som är etablerade i en annan medlemsstat inte med anledning av denna uthyrning kan anses förfoga över ett fast driftställe i den andra medlemsstaten (se dom av den 17 juli 1997 i mål C-190/95, ARO Lease, REG 1997, s. I-4383).

49 Domstolen konstaterar emellertid att under de omständigheter som föreligger i förevarande fall, är den plats där den som tillhandahåller fordon genom leasing har etablerat sin rörelse, eller har ett fast driftställe, belägen i Tyskland, och den

plats där fordonsleasingen tillhandahållits skall anses vara denna stat. Följaktligen skall den mervärdesskatt som är tillämplig på fordonshyran betalas i Tyskland av den som tillhandahåller fordon genom leasing, vilken övervältrar skatten på hyresbeloppet för fordonet.

50 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att Cookies World har använt det leasade fordonet utanför Tyskland inom ramen för rörelsens behov. I enlighet med de kombinerade bestämmelserna i artikel 17.3 a i sjätte direktivet och artiklarna 2 och 5 i åttonde direktivet, hade företaget rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som i Tyskland hade övervältrats på hyresbeloppet för fordonet i fråga.

51 Den skatt som de tyska myndigheterna tog ut på hyran av fordonet i fråga och den senare återbetalningen till Cookies World av den ingående, och på hyresbeloppet för bilen övervältrade, skatten var följaktligen i överensstämmelse med de regler som föreskrivs i sjätte och åttonde direktiven.

52 Domstolen skall därefter pröva frågan huruvida sjätte direktivet innebär hinder för en bestämmelse som den som föreskrivs i 1 § första stycket 2 d UStG 1994, enligt vilken en medlemsstat tar ut mervärdesskatt på betalning av tjänster som tillhandahållits i en annan medlemsstat, då den betraktar det som privat bruk när en näringsidkare har utgifter (kostnader) för tillhandahållande av tjänster i utlandet som, om tillhandahållandet hade skett till näringsidkaren inom landet, inte hade gett den senare rätt till avdrag av ingående skatt. Detta gäller emellertid endast för det fall näringsidkaren i utlandet har rätt till återbetalning av den utländska ingående skatten.

53 Den österrikiska regeringen har gjort gällande att den ifrågasatta bestämmelsen överensstämmer med sjätte direktivet. Den har till stöd för sin hållning särskilt

hänvisat till artiklarna 5.7 och 6.2 i sjätte direktivet, liksom till artikel 17.6 i samma direktiv. Den har även indirekt hänvisat till artikel 17.7.

54 De argument som har framförts av den österrikiska regeringen, med innebörden att den beskattning som föreskrivs i 1 § första stycket 2 d UStG 1994 överensstämmer med artiklarna 5.7 och 6.2 i sjätte direktivet, kan inte godtas.

55 Vad gäller artikel 5.7 i sjätte direktivet är det tillräckligt att konstatera, såsom angivits i punkt 45 i förevarande dom, att hyra av fordon utgör tillhandahållande av tjänst i den mening som avses i artikel 6.1 i direktivet, och inte leverans av vara i den mening som avses i artikel 5.1 i nämnda direktiv. Följaktligen saknas anledning att pröva huruvida 1 § första stycket 2 d UStG 1994 utgör en riktig tillämpning av artikel 5.7 i sjätte direktivet som avser varor.

56 Vad gäller artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet, erinrar domstolen om att enligt denna bestämmelses ordalydelse skall användning av en vara som ingår i en rörelses tillgångar för andra ändamål än för rörelsen, behandlas som tillhandahållande av en tjänst mot vederlag, om mervärdesskatten på denna vara är helt eller delvis avdragsgill. Som framgår av domstolens rättspraxis är avsikten med denna bestämmelse att undvika att en rörelses vara som används för privata ändamål inte beskattas (se bland annat dom av den 27 juni 1989 i mål 50/88, Kühne, REG 1989, s. 1925, punkt 8).

57 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att det fordon som leasades av Cookies World användes av detta för yrkesmässig verksamhet i Österrike. Dessutom förutsätts det i 1 § första stycket 2 d UStG 1994 att leasetagaren i

utlandet hade rätt till återbetalning av den ingående skatten. En sådan rätt föreligger inte regelmässigt annat än i sådana fall då tjänsten nyttjats för rörelseändamål i den stat där mervärdesskatten har betalats. Följaktligen kan inte användningen av ett fordon som medfört rätt till återbetalning enligt ovan i samma fall betraktas som användning av rörelsens tillgångar för andra ändamål än för rörelsen i den mening som avses i artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet.

58 Vad gäller bestämmelsen i artikel 6.2 andra stycket i sjätte direktivet, skall det erinras om att den medför rätt för medlemsstaterna att göra undantag från bestämmelserna i nämnda artikel, om sådana undantag inte leder till snedvridning av konkurrensen.

59 Liksom generaladvokaten har påpekat i punkt 29 sitt förslag till avgörande skall undantag från harmoniseringen tolkas snävt. Varje möjlighet till undantagsbestämmelser leder nämligen till ytterligare avvikelser avseende skattenivån i medlemsstaterna. Såsom kommissionen med rätta har gjort gällande i punkt 46 i sitt yttrande, skall artikel 6.2 andra stycket i sjätte direktivet i princip tolkas så, att medlemsstaterna får avstå från att behandla visst tillhandahållande eller viss användning som tillhandahållande av tjänster mot vederlag. Bestämmelsen medför däremot på intet sätt att medlemsstaterna ges rätt att föreskriva att skattskyldighet skall inträda under andra omständigheter än dem som anges i artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet.

60 Det skall slutligen tilläggas att den beskattning som utfördes i Österrike av Finanzamt Schwaz var baserad på hyresbeloppet för det fordon som hade leasats i Tyskland av Cookies World, det vill säga vederlaget för överlåtelsen av

nyttjanderätten till detta fordon inom ramen för ett leasingavtal. Såsom framgår av punkt 51 i förevarande dom, hade uthyrningen av fordonet i fråga redan lagligen mervärdesbeskattats i Tyskland. Att beskatta ett tillhandahållande av en tjänst som skett i en annan medlemsstat, trots att den redan lagligen mervärdesbeskattats i den stat där den som tillhandahöll tjänsten var etablerad, leder till en dubbelbeskattning som strider mot principen om skatteneutralitet, vilken utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Det faktum att mervärdesskatten skulle betalas av den som tillhandahållit fordon genom leasing i Tyskland, medan denna skyldighet i Österrike ankom på Cookies World ändrar inte det faktum att det i verkligheten rörde sig om en och samma ekonomiska transaktion, nämligen överlåtelsen av nyttjanderätten till ett fordon inom ramen för ett leasingavtal, som beskattades två gånger.

61 Den österrikiska regeringens argument att en beskattning som den som föreskrivs i 1 § första stycket 2 d UStG 1994 skulle rättfärdigas genom tillämpning av artikel 17.6 och 17.7 i sjätte direktivet kan inte heller godtas.

62 Med stöd av artikel 17.6 i sjätte direktivet, särskilt andra stycket i densamma, har medlemsstaterna befogenhet att behålla sin befintliga lagstiftning i fråga om undantag från avdragsrätten, som de hade när sjätte direktivet trädde i kraft, fram till dess att rådet har utfärdat de bestämmelser som avses i denna artikel (se dom av den 14 juni 2001 i mål C-345/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-4493, punkt 19).

63 Det framgår av handlingarna i målet att syftet med 1 § första stycket 2 d UStG 1994 är att uteslutandet av avdragsmöjligheten för mervärdesskatt inom ramen för leasing av vissa fordon skall gälla i Österrike på samma sätt, ur ekonomisk synvinkel, som fram till utgången av år 1994, det vill säga då staten inträdde i

Europeiska unionen. Det förefaller som om den österrikiska regeringen inte har uppnått målet att bibehålla den nuvarande lagstiftningen inom området annat än på ett indirekt sätt. En ny omständighet som ger upphov till mervärdesskatt har införts i beskattningssystemet genom en ny bestämmelse, vilket inte är vad som avses i artikel 17.6 i sjätte direktivet.

64 I alla händelser, även om man skulle anta att artikel 17.6 i sjätte direktivet i princip var tillämplig under sådana omständigheter som dem som föreligger i målet vid den nationella domstolen, kan det konstateras att de villkor för förfarandet som föreskrivs i bestämmelsen för bibehållandet av ett nationellt avdragssystem avseende mervärdesskatt inte har uppfyllts.

65 I Republiken Österrike trädde nämligen sjätte direktivet i kraft vid datumet för dess anslutning till Europeiska unionen, det vill säga den 1 januari 1995. Det är således detta datum som är relevant för tillämpningen av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet vad gäller denna medlemsstat.

66 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att 1 § första stycket 2 d UStG 1994 inte trädde i kraft förrän den 6 januari 1995. Såsom domstolen redan har fastställt i dom av den 14 juni 2001 i mål C-40/00, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-4539), punkt 17, utgör nationell lagstiftning inte en sådan tillåten avvikelse i den mening som avses i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, om den får till följd att de befintliga undantagen utökas efter det att sjätte direktivet har trätt i kraft, eftersom lagstiftningen därigenom avlägsnar sig från det mål som uppställts i detta direktiv.

67 Vad gäller artikel 17.7 i sjätte direktivet, som den österrikiska regeringen indirekt har hänvisat till, är det inte nödvändigt att uttala sig i frågan huruvida de nationella åtgärder som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är av tillfällig karaktär och avsedda att hålla stånd mot en konjunktursituation. Det är nämligen ostridigt att de österrikiska myndigheterna inte har samrått med mervärdesskattekommittén före antagandet av 1 § första stycket 2 d UStG 1994. Den österrikiska regeringen kan följaktligen inte hänvisa till artikel 17.7 i sjätte direktivet till nackdel för de skattskyldiga (se analogt angående artikel 27.1 och 27.5 i sjätte direktivet dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 34; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299).

68 Mot bakgrund av vad som har anförts ovan blir svaret på den nationella domstolens fråga att bestämmelserna i sjätte direktivet utgör hinder för en bestämmelse i en medlemsstat, enligt vilken det föreskrivs att betalningen för tjänster som i andra medlemsstater tillhandahålls en mottagare i den förstnämnda medlemsstaten skall vara föremål för mervärdesbeskattning, medan mottagaren av tjänsterna inte skulle ha haft rätt till avdrag av ingående skatt om de hade tillhandahållits denne inom landet.

Rättegångskostnader

69 De kostnader som har förorsakats den österrikiska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 29 mars 2001 har ställts av Verwaltungsgerichtshof — följande dom:

Bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, utgör hinder för en bestämmelse i en medlemsstat, enligt vilken det föreskrivs att betalningen för tjänster som i andra medlemsstater tillhandahålls en mottagare i den förstnämnda medlemsstaten skall vara föremål för mervärdesbeskattning, medan mottagaren av tjänsterna inte skulle ha haft rätt till avdrag av ingående skatt om de hade tillhandahållits denne inom landet.

Wathelet Jann Rosas

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 11 september 2003.

R. Grass

Justitiesekreterare

M. Wathelet

Ordförande på första avdelningen