URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)
7. Mai 1998 *

In der Rechtssache C-390/96

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag von der Rechtbank van eerste aanleg Brüssel in dem bei dieser anhängigen Rechtsstreit

Lease Plan Luxembourg SA

gegen

Belgische Staat

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) sowie der Artikel 6 und 59 EG-Vertrag

erläßt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. Gulmann sowie der Richter M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida (Berichterstatter), D. A. O. Edward und J.-P. Puissochet,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

Generalanwalt: N. Fennelly
Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Hauptverwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Lease Plan Luxembourg SA, vertreten durch die Rechtsanwälte L. De Broe und L. Vandenberghe, Brüssel,

— der belgischen Regierung, vertreten durch J. Devadder, Hauptberater im Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, Außenhandel und Entwicklungszusammenarbeit, als Bevollmächtigten im Beistand von Rechtsanwalt A. Destrycker, Brüssel,

— der luxemburgischen Regierung, vertreten durch R. Heinen, Regierungsattaché im Finanzministerium, als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch B. J. Drijber, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Lease Plan Luxembourg SA, der belgischen Regierung und der Kommission in der Sitzung vom 6. November 1997,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 18. Dezember 1997,

folgendes

Urteil

1 Die Rechtbank van eerste aanleg Brüssel hat mit Urteil vom 26. November 1996, beim Gerichtshof eingegangen am 2. Dezember 1996, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag drei Fragen nach der Auslegung von Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; im folgenden: Sechste Richtlinie) sowie der Artikel 6 und 59 EG-Vertrag zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Lease Plan Luxembourg SA (im folgenden: Lease Plan) mit Sitz in Luxemburg und dem belgischen Staat über die Erstattung der Mehrwertsteuer, die von Lease Plan beim Kauf von Kraftfahrzeugen in Belgien sowie für die in diesem Staat durchgeführte Wartung und Reparatur von Kraftfahrzeugen entrichtet wurde.

3 Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie lautet:

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

4 Artikel 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie in der Fassung der Zehnten Richtlinie 84/386/EWG des Rates vom 31. Juli 1984 zur Harmonisierung der Rechtsvor-

schriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in Abänderung der Richtlinie 77/388/EWG — Anwendung der Mehrwertsteuer auf die Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen (ABl. L 208, S. 58; im folgenden: Zehnte Richtlinie) bestimmt:

„Es gilt jedoch

...

e) als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Empfänger oder an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort:

...

— Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel."

5 Artikel 17 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie enthält die Grundsätze, nach denen sich das Recht auf Vorsteuerabzug oder -erstattung richtet.

6 In Artikel 17 Absatz 4 Satz 1 der Sechsten Richtlinie heißt es sodann:

„Der Rat wird möglichst vor dem 31. Dezember 1977 auf Vorschlag der Kommission einstimmig gemeinschaftliche Durchführungsbestimmungen erlassen, nach denen Erstattungen nach Absatz 3 an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige erfolgen."

7 Gemäß dieser Vorschrift erließ der Rat am 6. Dezember 1979 die Achte Richtlinie 79/1072/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 331, S. 11; im folgenden: Achte Richtlinie), deren Artikel 7 Absatz 4 bestimmt:

„Der Bescheid über die Erstattungsanträge muß binnen sechs Monaten zugestellt werden, nachdem diese mit allen in dieser Richtlinie zur Stützung des Antrags vorgeschriebenen Dokumenten der in Absatz 3 genannten zuständigen Behörde eingereicht worden sind. Die Steuererstattung muß vor Ablauf dieser Frist auf Antrag des Antragstellers entweder in dem Mitgliedstaat der Erstattung oder dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, erfolgen. Im letzteren Falle gehen die Bankkosten für die Überweisung zu Lasten des Antragstellers.

Abschlägige Bescheide sind zu begründen. Gegen sie ist Einspruch vor den zuständigen Stellen des betroffenen Mitgliedstaats zulässig, und zwar in den Formen und binnen der Fristen, die für Einsprüche bei Erstattungsanträgen der in diesem Staat ansässigen Mehrwertsteuerpflichtigen vorgesehen sind."

8 Lease Plan ist eine Leasinggesellschaft, deren Haupttätigkeit darin besteht, Personenkraftwagen im Rahmen von Leasingverträgen zu vermieten.

9 Die meisten Verträge schließt Lease Plan mit in Luxemburg ansässigen Gesellschaften. Die geleasten Kraftfahrzeuge werden in Luxemburg gekauft und sind bei Versicherungsunternehmen in Luxemburg versichert; aufgrund von Pauschalvereinbarungen zahlen die Leasingnehmer eine Pauschalvergütung, die sowohl die Finanzierung als auch Wartung, Versicherung und Reparaturen deckt. Die in Luxemburg ansässigen Gesellschaften stellen diese Kraftfahrzeuge ihren Arbeitnehmern zur Verfügung, von denen manche im belgischen Grenzgebiet oder in anderen Teilen Belgiens wohnen. Die von den Arbeitnehmern aufgesuchten Autowerkstätten in Belgien senden ihre Rechnungen an Lease Plan, die die angefallene Mehrwertsteuer entrichtet.

10 Außerdem gingen etwa zehn der insgesamt fast 1 000 Kraftfahrzeuge von Lease Plan an in Belgien ansässige Leasingnehmer. Diese Fahrzeuge wurden von Lease Plan in Belgien gekauft; im Unterschied zu den Fahrzeugen, die von in Luxemburg ansässigen Gesellschaften geleast werden, bestehen für sie keine Pauschalvereinbarungen. Für Wartung, Versicherung, Reparaturen und Steuern haben die in Belgien ansässigen Kunden aufzukommen.

11 Lease Plan beantragte die Erstattung der Mehrwertsteuer, die in Belgien beim Kauf der von den dort ansässigen Kunden geleasten Kraftfahrzeuge sowie im Zusammenhang mit der Wartung und den Reparaturen der von den Gesellschaften mit Sitz in Luxemburg geleasten Kraftfahrzeuge in belgischen Werkstätten entrichtet wurde.

12 Die belgische Steuerverwaltung lehnte die von Lease Plan beantragte Mehrwertsteuererstattung mit der Begründung ab, daß die Firma in Belgien Umsätze bewirke, auf die sie Mehrwertsteuer zu entrichten habe. Dies treffe auf diejenigen Reparaturen der von in Luxemburg ansässigen Kunden geleasten Kraftfahrzeuge zu, die nicht im Rahmen der normalen Wartung erfolgten. Diese Reparaturen würden nicht von den Pauschalvereinbarungen umfaßt und stellten gesonderte Dienstleistungen dar, die dort erbracht würden, wo sich die Kraftfahrzeuge befänden. Außerdem sei für die Zeit nach dem 1. Januar 1993 die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die im Unterhalten einer Flotte von Leasingfahrzeugen in Belgien bestehe, ausreichend dafür, daß Lease Plan in diesem Staat über eine feste Niederlassung im Sinne von Artikel 21 § 2 des belgischen Mehrwertsteuergesetzes vom 3. Juli 1969 in der am 1. Januar 1993 in Kraft getretenen Fassung des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 verfüge.

13 Artikel 4 § 1 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

„Steuerpflichtig ist, wer in Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit regelmäßig und selbständig, mit oder ohne Gewinnabsicht, hauptsächlich oder zusätzlich unabhängig von dem Ort, an dem die wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt, die in diesem Gesetz genannt sind."

14 Artikel 21 §§ 1 und 2 des Mehrwertsteuergesetzes sieht vor:

„Eine Dienstleistung erfolgt in Belgien, wenn sich der Ort, der nach den §§ 2 bis 4 als Ort der Dienstleistung gilt, in Belgien befindet.

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

15 Nach Ansicht der belgischen Steuerverwaltung müßte sich Lease Plan, da sie in Belgien Umsätze bewirke, auf die sie Mehrwertsteuer zu entrichten habe, bei der Mehrwertsteuerverwaltung als in Belgien mehrwertsteuerpflichtig eintragen lassen und die Erstattung im Rahmen der vierteljährlichen Mehrwertsteuererklärungen verlangen.

16 Auf die Entscheidung der belgischen Steuerverwaltung erhob Lease Plan bei der Rechtbank van eerste aanleg Brüssel Klage gegen den belgischen Staat auf Erstattung von 7 669 095 BFR zuzüglich der gesetzlichen Zinsen.

17 Lease Plan machte geltend, sie habe bei verspäteter Erstattung der Mehrwertsteuer unter den gleichen Voraussetzungen wie ein in Belgien ansässiger Steuerpflichtiger Anspruch auf Zinsen zum gesetzlichen Satz. Für den Antrag eines in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen sieht Artikel 76 § 1 des Mehrwertsteuergesetzes eine Erstattung des am Jahresende noch geschuldeten Überschusses binnen drei Monaten nach Antragstellung vor. Wird die Mehrwertsteuer nicht innerhalb dieser Frist erstattet, erhält der in Belgien ansässige Steuerpflichtige gemäß Artikel 91 § 3 des Mehrwertsteuergesetzes nach Ablauf der Dreimonatsfrist Zinsen in Höhe von 0,8 % pro Monat.

18 Für den Erstattungsantrag eines nicht in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen bestimmt dagegen Artikel 91 § 4 des Mehrwertsteuergesetzes, daß die Verzugszinsen auf die rückständigen Beträge „zu dem im Zivilrecht geltenden Zinssatz und nach den zivilrechtlichen Bestimmungen geschuldet [werden]". Aus den beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen ergibt sich, daß bis zum 31. August 1996 für solche Anträge ein Zinssatz von 8 % p. a. galt und daß diese Zinsen erst vom Zeitpunkt einer Mahnung an geschuldet waren, die nach Ablauf der Sechsmonatsfrist des Artikels 7 Absatz 4 der Achten Richtlinie an den belgischen Staat gerichtet wurde.

19 Lease Plan beanstandet nicht die sechsmonatige Erstattungsfrist, die für nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige gemäß Artikel 7 Absatz 4 der Achten Richtlinie länger ist als die Dreimonatsfrist, die in Artikel 91 § 3 des Mehrwertsteuergesetzes für im Inland ansässige Steuerpflichtige vorgesehen ist. Nach ihrer Ansicht kann ein solcher Unterschied dadurch gerechtfertigt sein, daß bei Erstattungen an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige die Kontrolle und die Erstattung mehr Zeit in Anspruch nähmen als bei Erstattungen an im Inland ansässige Steuerpflichtige.

20 Da sich die Rechtbank nicht darüber im klaren ist, ob eine Flotte von Kraftfahrzeugen, die im Eigentum von Lease Plan stehen und in Belgien gefahren werden, als eine feste Niederlassung im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen ist, und angesichts der Auseinandersetzung über die Zinsen, die auf die beantragte Mehrwertsteuererstattung anwendbar sind, hat sie das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist der Begriff „feste Niederlassung" in Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie so auszulegen, daß ein Unternehmen aus einem Mitgliedstaat, das eine Reihe von Fahrzeugen an Kunden vermietet oder least, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, allein schon aufgrund dieser Vermietung über eine feste Niederlassung in diesem anderen Mitgliedstaat verfügt?

2. Ist, wenn diese Frage zu bejahen ist, Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie so auszulegen, daß die Dienstleistungen, d. h. das Leasing von

Fahrzeugen, als von einer festen Niederlassung in Belgien aus erbracht angesehen werden können, wenn der Dienstleistungserbringer seinen Sitz in Luxemburg hat und von diesem luxemburgischen Sitz aus fast alle Verträge mit in Luxemburg ansässigen Kunden ausgehandelt und geschlossen werden und wenn nur eine kleine Anzahl von Fahrzeugen (nämlich etwa zehn von einer Flotte von fast 1 000 Fahrzeugen) in Belgien gekauft und auf belgischem Boden gewartet oder repariert werden?

3. Sind die Artikel 6 und 59 EWG-Vertrag so auszulegen, daß sie es untersagen, ausländischen Steuerpflichtigen, die in Belgien Gegenstände oder Dienstleistungen erhalten und darauf entsprechend der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie die Mehrwertsteuer zurückfordern, bei nicht rechtzeitiger Erstattung niedrigere Zinsen zuzuerkennen, die darüber hinaus erst von dem Zeitpunkt an geschuldet werden, zu dem der ausländische Steuerpflichtige den belgischen Staat in Verzug setzt, während bei nicht rechtzeitiger Erstattung einem belgischen Steuerpflichtigen höhere Zinsen zuerkannt werden, die ohne weiteres und ohne Inverzugsetzung vom Ablauf der gesetzlichen Erstattungsfrist an geschuldet werden?

Zur ersten Frage

21 Im Anschluß an das Urteil vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-190/95 (ARO Lease, Slg. 1997, I-4383) haben die Parteien des Ausgangsverfahrens in der mündlichen Verhandlung eingeräumt, daß Lease Plan in dem Zeitraum, auf den sich die beantragte Mehrwertsteuererstattung bezieht, keine feste Niederlassung in Belgien hatte, von der aus sie Dienstleistungen erbrachte.

22 Wie der Gerichtshof in Randnummer 12 des Urteils ARO Lease ausgeführt hat, ist nach der vierten Begründungserwägung der Zehnten Richtlinie „bei der Vermietung von Beförderungsmitteln ... aus Kontrollgründen ... Artikel 9 Absatz 1 [der Sechsten Richtlinie] strikt anzuwenden und somit als Ort der Dienstleistung der Ort des Dienstleistenden anzusehen". Dafür spricht im übrigen auch Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie in der durch die Zehnte Richtlinie geänderten Fassung.

23 Es ist nämlich, wie der Gerichtshof in Randnummer 14 desselben Urteils festgestellt hat, schwierig, wenn nicht unmöglich, den Ort der Nutzung von Beförderungsmitteln zu bestimmen, da diese leicht die Grenzen überschreiten können; daher ist es erforderlich, in jedem Fall ein praktikables Kriterium für die Erhebung der Mehrwertsteuer vorzusehen. Die Sechste Richtlinie hat deshalb für die Vermietung sämtlicher Beförderungsmittel nicht an den Ort der Nutzung des vermieteten Gegenstands, sondern der Einfachheit halber und dem allgemeinen Grundsatz entsprechend an den Ort angeknüpft, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (vgl. Urteil vom 15. März 1989 in der Rechtssache 51/88, Hamann, Slg. 1989, 767, Randnrn. 17 und 18).

24 Außerdem hat der Gerichtshof in Randnummer 15 des Urteils ARO Lease darauf hingewiesen, daß der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, ein vorrangiger Anknüpfungspunkt ist und daß die Berücksichtigung einer anderen Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, nur dann von Interesse ist, wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt oder wenn sie einen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge hat. Daraus folgt, wie der Gerichtshof in Randnummer 16 desselben Urteils festgestellt hat, daß die Zuordnung einer Dienstleistung zu einer anderen Niederlassung als dem Sitz nur dann in Betracht kommt, wenn diese Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur hat, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht.

25 In Randnummer 18 des Urteils ARO Lease hat der Gerichtshof ausgeführt, daß die Dienstleistungen, die beim Leasing von Fahrzeugen erbracht werden, im wesentlichen im Aushandeln, in der Abfassung, der Unterzeichnung und der Durchführung der Verträge sowie in der tatsächlichen Bereitstellung der betreffenden Fahrzeuge für die Kunden bestehen, wobei die Leasinggesellschaft Eigentümerin der Fahrzeuge bleibt.

26 Der Gerichtshof hat in Randnummer 19 desselben Urteils die Schlußfolgerung gezogen, daß, wenn eine Leasinggesellschaft in einem Mitgliedstaat weder über eigenes Personal noch über eine Struktur mit einem hinreichenden Grad an Beständigkeit verfügt, in deren Rahmen Verträge abgefaßt oder Entscheidungen

über die Geschäftsführung getroffen werden können, d. h. eine Struktur, die die autonome Erbringung der fraglichen Dienstleistungen ermöglicht, sie keine feste Niederlassung in diesem Mitgliedstaat hat.

27 Dies ist aber auch im Ausgangsverfahren der Fall, da Lease Plan in Belgien weder über eigenes Personal noch über eine Struktur mit einem hinreichenden Grad an Beständigkeit verfügt.

28 Im übrigen ergibt sich, wie der Gerichtshof in Randnummer 20 des Urteils ARO Lease ausgeführt hat, sowohl aus dem Wortlaut als auch aus der Zielsetzung von Artikel 9 Absätze 1 und 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie in der geänderten Fassung sowie aus dem Urteil Hamann (a. a. O.), daß die tatsächliche Bereitstellung von Fahrzeugen für die Kunden im Rahmen von Leasingverträgen ebensowenig wie der Ort der Benutzung dieser Fahrzeuge als ein der Zielsetzung der Sechsten Richtlinie entsprechendes sicheres, einfaches und praktikables Kriterium für das Bestehen einer festen Niederlassung angesehen werden kann.

29 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, daß der Begriff „feste Niederlassung" in Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie so auszulegen ist, daß ein Unternehmen aus einem Mitgliedstaat, das eine Reihe von Fahrzeugen an Kunden vermietet oder least, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, nicht allein schon aufgrund dieser Vermietung über eine feste Niederlassung in diesem anderen Mitgliedstaat verfügt.

Zur zweiten Frage

30 Angesichts der Antwort auf die erste Frage braucht die zweite Frage nicht beantwortet zu werden.

Zur dritten Frage

31 Die dritte Frage des vorlegenden Gerichts geht dahin, ob die Artikel 6 und 59 des Vertrages einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach nicht in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen, die gemäß der Achten Richtlinie eine Mehrwertsteuererstattung beantragen, Zinsen erst vom Zeitpunkt der Inverzugsetzung dieses Mitgliedstaats an und zu einem niedrigeren Satz als dem gewährt werden, der für Zinsen gilt, die in diesem Staat ansässige Steuerpflichtige nach Ablauf der gesetzlichen Erstattungsfrist ohne weiteres erhalten.

32 Eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende gewährt nicht in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen nach Ablauf der gesetzlichen Erstattungsfrist Zinsen zu einem niedrigeren Satz, als er für Zinsen gilt, die in diesem Staat ansässigen Steuerpflichtigen gewährt werden. Während diese Steuerpflichtigen im Fall der verspäteten Erstattung ohne weiteres Zinsen erhalten, müssen Steuerpflichtige, die nicht in diesem Mitgliedstaat ansässig sind, außerdem diesen Staat in Verzug setzen und die Kosten dieser zusätzlichen Formalität tragen, wenn sie nach Ablauf des gesetzlichen Erstattungszeitraums Zinsen erhalten wollen.

33 Eine solche Regelung, die die Steuerpflichtigen je nachdem, ob sie in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässig sind oder nicht, unterschiedlich behandelt, kann eine nach Artikel 59 des Vertrages verbotene Diskriminierung darstellen.

34 Nach ständiger Rechtsprechung kann eine Diskriminierung jedoch nur darin bestehen, daß unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder daß dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird (vgl. insbesondere Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnr. 30).

35 Die belgische Regierung macht insoweit geltend, daß die in dem betreffenden Mitgliedstaat und die in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen, die sich in der gleichen Lage befänden, auch in der gleichen Weise behandelt würden. Ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger, der bei der belgischen Steuerverwaltung Steuererklärungen einreiche, habe im Fall verspäteter Erstattung gemäß Artikel 91 § 3 des Mehrwertsteuergesetzes ohne weiteres Anspruch auf Zinsen zum höheren Satz. Umgekehrt habe ein in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger, der nur unregelmäßig steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeiten ausübe und daher nur gelegentlich Mehrwertsteuererklärungen einreiche, erst von der Inverzugsetzung an nur Anspruch auf Zinsen zu dem in Artikel 91 § 4 des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehenen niedrigeren Satz. Dies gelte auch für einen in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen, der, obwohl er mit seinen wirtschaftlichen Tätigkeiten regelmäßig der Mehrwertsteuer unterliege, deren Erstattung für einen Umsatz beantrage, der nicht ausschließlich beruflichen Charakter habe.

36 Die Lage eines Steuerpflichtigen, der in einem Mitgliedstaat ansässig ist, dort eine mehrwertsteuerpflichtige regelmäßige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und im Rahmen dieser Tätigkeit die Erstattung der Mehrwertsteuer für einen Umsatz verlangt, der in einem zweiten Mitgliedstaat getätigt wurde, kann jedoch nicht mit der Lage eines in diesem zweiten Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen verglichen werden, der dort entweder unregelmäßig eine steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt oder die Erstattung der Mehrwertsteuer für einen Umsatz beantragt, der nicht ausschließlich beruflichen Charakter hat.

37 Die Lage ist nämlich, was den Zinssatz und den Zeitpunkt betrifft, von dem an die Zinsen berechnet werden, mit der Lage eines Steuerpflichtigen zu vergleichen, der in dem betreffenden Staat ansässig ist, der ebenso wie Lease Plan eine mehrwertsteuerpflichtige regelmäßige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und der im Rahmen dieser Tätigkeit die Erstattung eines Mehrwertsteuerüberschusses verlangt.

38 Im Fall der verspäteten Erstattung hätte ein solcher Steuerpflichtiger, der bei der Steuerverwaltung regelmäßig Steuererklärungen einreicht, aber im Gegensatz zu einem nicht in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen Anspruch auf ohne weiteres fällig werdende Zinsen zu einem höheren Satz.

39 Da zur Rechtfertigung dieser Diskriminierung kein weiterer Grund angegeben wurde, ist festzustellen, daß eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige mit Artikel 59 des Vertrages unvereinbar ist, da sie nicht in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen Zinsen erst vom Zeitpunkt der Inverzugsetzung dieses Staates an und zu einem niedrigeren Satz als dem gewährt, der für Zinsen gilt, die in diesem Staat ansässige Steuerpflichtige nach Ablauf der gesetzlichen Erstattungsfrist ohne weiteres erhalten.

40 Da eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende unter Artikel 59 des Vertrages fällt, braucht ihre Vereinbarkeit mit Artikel 6 des Vertrages nicht geprüft zu werden.

41 Daher ist auf die dritte Frage zu antworten, daß Artikel 59 des Vertrages einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach nicht in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen, die gemäß der Achten Richtlinie eine Mehrwertsteuererstattung beantragen, Zinsen erst vom Zeitpunkt der Inverzugsetzung dieses Mitgliedstaats an und zu einem niedrigeren Satz als dem gewährt werden, der für Zinsen gilt, die in diesem Staat ansässige Steuerpflichtige nach Ablauf der gesetzlichen Erstattungsfrist ohne weiteres erhalten.

Kosten

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

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm von der Rechtbank van eerste aanleg Brüssel mit Urteil vom 26. November 1996 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. **Der Begriff „feste Niederlassung" in Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist so auszulegen, daß ein Unternehmen aus einem Mitgliedstaat, das eine Reihe von Fahrzeugen an Kunden vermietet oder least, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, nicht allein schon aufgrund dieser Vermietung über eine feste Niederlassung in diesem anderen Mitgliedstaat verfügt.**

2. **Artikel 59 EG-Vertrag steht einer nationalen Regelung entgegen, wonach nicht in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen, die gemäß der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige eine Mehrwertsteuererstattung beantragen, Zinsen erst vom Zeitpunkt der Inverzugsetzung dieses Mitgliedstaats an und zu einem niedrigeren Satz als dem gewährt werden, der für Zinsen gilt, die in diesem Staat ansässige Steuerpflichtige nach Ablauf der gesetzlichen Erstattungsfrist ohne weiteres erhalten.**

Gulmann Wathelet Moitinho de Almeida

Edward Puissochet

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 7. Mai 1998.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Fünften Kammer

C. Gulmann