CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. MISCHO

van 26 januari 1999 *

1. In het kader van een geschil tussen de luchtvaartmaatschappij Eurowings Luftverkehrs AG, een vennootschap naar Duits recht (hierna: „Eurowings"), en het Finanzamt Dortmund-Unna over de betaling van bedrijfsbelasting verzoekt het Finanzgericht Münster het Hof om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 59 EG-Verdrag met betrekking tot enige aspecten van het Duitse Gewerbesteuergesetz (wet op de bedrijfsbelasting; hierna: „GewStG").

De nationale regeling

2. Krachtens § 2 GewStG van 21 maart 1991 [1] wordt van ieder vast industrieel of commercieel bedrijf dat in Duitsland wordt geëxploiteerd, bedrijfsbelasting geheven.

3. De bedrijfsbelasting is een zakelijke belasting die door ieder bedrijf verschuldigd is, ongeacht de draagkracht en de persoonlijke situatie van de eigenaar.

4. Ingevolge § 6 GewStG bestaat de belastinggrondslag uit de bedrijfsopbrengst en het bedrijfsvermogen. [2]

5. De bedrijfsopbrengst is de overeenkomstig de wet op de inkomstenbelasting of de wet op de vennootschapsbelasting bepaalde bedrijfswinst, vermeerderd met de krachtens § 8 GewStG bij te tellen bedragen en verminderd met de krachtens § 9 GewStG af te trekken bedragen. Deze bijtellingen en verminderingen hebben tot doel, de objectieve bedrijfsopbrengst te bepalen, ongeacht of deze uit eigen dan wel uit vreemd vermogen is verkregen.

* Oorspronkelijke taal: Frans.

1 — *BGBl.* I, blz. 814.

2 — Sinds 1 januari 1998 wordt de bedrijfsbelasting alleen nog over de bedrijfsopbrengst geheven.

6. Aldus bepaalt § 8, punt 7, GewStG met het opschrift „bijtellingen", dat de volgende bedragen opnieuw in de bedrijfswinst worden opgenomen:

„de helft van de huur- of pachtprijs voor het gebruik van economische goederen, niet zijnde gronden, die deel uitmaken van de vaste activa en eigendom zijn van een derde. Dit is niet van toepassing, wanneer de huur- of pachtprijs bij de verhuurder of verpachter voor de bedrijfsbelasting bij de bedrijfsopbrengst moet worden geteld, tenzij een bedrijf of bedrijfsonderdeel verhuurd of verpacht wordt en de huur- of pachtprijs meer bedraagt dan 250 000 DEM. Daarbij is uit te gaan van het door de huurder of pachter aan een verhuurder of verpachter te betalen bedrag voor het gebruik van de economische goederen van een derde, die horen bij de op het grondgebied van een gemeente gelegen bedrijfsruimte."

7. Het GewStG gaat er dus vanuit, dat de nettowinst uit het gehuurde goed overeenkomt met de helft van de betaalde huurprijs.

8. Als bedrijfsvermogen geldt de uniform vastgestelde fiscale waarde van het bedrijf in de zin van het Bewertungsgesetz, vermeerderd met de krachtens § 12, lid 2, GewStG bij te tellen bedragen en verminderd met de krachtens § 12, lid 3, GewStG af te trekken bedragen. Deze bijtellingen en verminderingen dienen ter bepaling van de eigen en de vreemde middelen die het bedrijf objectief ter beschikking staan.

9. Volgens § 12 met als opschrift „bedrijfsvermogen", lid 2, punt 2, GewStG wordt in de uniform vastgestelde fiscale waarde van het bedrijf het volgende opgenomen:

„de waarde (Teilwert — actuele waarde) van de economische goederen, niet zijnde gronden, die voor het bedrijf zijn bestemd, doch eigendom zijn van een mede-exploitant of van een derde, voor zover zij niet begrepen is in de uniform vastgestelde fiscale waarde van het bedrijf. Dit is niet van toepassing, wanneer de economische goederen behoren tot het bedrijfsvermogen van de verhuurder of verpachter, tenzij een bedrijf of een bedrijfsonderdeel verhuurd of verpacht wordt en de in het bedrijfsvermogen van de verhuurder of verpachter begrepen (actuele) waarde van de ter beschikking gestelde economische goederen van het bedrijf (bedrijfsonderdeel) 2 500 000 DEM overschrijdt. Daarbij is uit te gaan van de totale waarde van de economische goederen die een verhuurder of verpachter ter beschikking van de huurder of pachter heeft gesteld voor gebruik in een op het grondgebied van een gemeente gelegen bedrijfsruimte."

10. Evenals § 8, punt 7, tweede zin, GewStG betreffende huur brengt § 12, lid 2, punt 2, tweede zin, GewStG dus mee, dat voor economische goederen die eigendom zijn van een derde, geen bijtelling plaatsheeft, wanneer zij reeds bij de verhuurder of verpachter aan de bedrijfsbelasting zijn onderworpen.

11. Blijkens de opmerkingen van Eurowings in de onderhavige zaak wordt de bedrijfsbelasting berekend in twee etappes: eerst worden het bedrijfsvermogen en de bedrijfsopbrengst vermenigvuldigd met een „Steuermeßzahl" (belastingcoëfficiënt) die voor het hele Duitse grondgebied uniform op 0,2 % voor het bedrijfsvermogen en 5 % voor de bedrijfsopbrengst van kapitaalvennootschappen is vastgesteld; het aldus verkregen belastbaar bedrag wordt dan met een per gemeente vastgesteld heffingstarief vermenigvuldigd. Dit tarief varieerde in 1993 tussen 0 %, onder meer in de gemeente Norderfriedrichskoog (Schleswig-Holstein), en 515 % in Frankfurt am Main. In Dortmund, waar Eurowings gevestigd is, bedroeg het in 1993 450 %.

Voorgeschiedenis van het hoofdgeding

12. Eurowings voert lijn- en chartervluchten uit in Duitsland en Europa. In 1993 leasde zij voor 467 914 DEM een vliegtuig van Air Tara Limited, een te Shannon gevestigde Ierse naamloze vennootschap. De actuele waarde van het vliegtuig, berekend naar het gebruik ervan op het Duitse grondgebied, bedroeg 1 320 000 DEM. Bij de vaststelling van de bedrijfsbelasting 1993 bij aanslag van 21 mei 1996 telde het Finanzamt Dortmund-Unna ingevolge § 8, punt 7, GewStG de helft van de werkelijk betaalde huurprijs, namelijk 233 957 DEM, bij de bedrijfswinst op. Evenzo werd ingevolge § 12, lid 2, GewStG de actuele waarde van het geleasde vliegtuig ad 1 320 000 DEM bij het bedrijfsvermogen geteld.

13. Op 13 juni 1996 diende Eurowings bezwaar in tegen deze aanslag van het Finanzamt Dortmund-Unna. Bij beschikking van 8 juli 1996 wees het Finanzamt Dortmund-Unna dit bezwaar af. Daartegen stelde Eurowings op 11 juli 1996 bij het Finanzgericht Münster beroep in, op grond dat § 8, punt 7, en § 12, lid 2, GewStG onverenigbaar zijn met de artikelen 59 en volgende EG-Verdrag.

14. Volgens het Finanzgericht kan Eurowings naar gemeenschapsrecht een door artikel 59 EG-Verdrag verboden discriminatie stellen, ook wanneer de gediscrimineerde niet zijzelf is, doch de vennootschap naar Iers recht als verhuurster.

15. Vennootschappen naar Iers recht met de aanduiding „Limited" zijn vergelijkbaar

met de Duitse kapitaalvennootschappen in de zin van § 1 Kapitalsteuergesetz (wet kapitaalbelasting; hierna: „KStG"); wanneer zij in Duitsland vliegtuigen zouden verhuren, zou hun activiteit volgens § 2, lid 2, GewStG volledig als bedrijfsactiviteit worden beschouwd.

16. Met de regels inzake de bijtellingen in de grondslag van de bedrijfsbelasting heeft de wetgever willen veilig stellen, dat het productief vermogen waarover een in Duitsland gevestigd bedrijf beschikt, een enkele keer wordt belast, ongeacht de eigen of vreemde financiering en de civielrechtelijke eigendomsverhoudingen. Deze wil komt tot uiting in het meetellen van de huur- en pachtprijs en de waarde van economische goederen in de bedrijfswinst. Dit stelsel brengt dus mee, dat een uitzondering wordt gemaakt voor het geval de betrokken huur- of pachtprijs of goederen reeds bij de verhuurder aan de bedrijfsbelasting zijn onderworpen.

17. Indien de verhuurder van een economisch goed in een andere lidstaat is gevestigd, is de huurder fiscaal slechter af dan wanneer de verhuurder in Duitsland is gevestigd. Dit kan een verkapte discriminatie in de zin van artikel 59 EG-Verdrag opleveren.

18. Het Finanzgericht betwijfelt, of de doelstelling van de fiscale samenhang de betrokken bepalingen van het GewStG kan rechtvaardigen. Volgens de rechtspraak van het Hof [3] kan deze doelstelling de samenhang van het belastingstelsel te garanderen een ongelijke behandeling tussen ingezetenen en niet-ingezetenen slechts rechtvaardigen, wanneer het door de onderdanen van een lidstaat geleden fiscale nadeel door een overeenkomstig fiscaal voordeel voor deze belastingplichtige wordt gecompenseerd, zodat hij niet gediscrimineerd wordt. Een zuiver indirect verband tussen het fiscaal voordeel voor een belastingplichtige en het fiscaal nadeel voor een andere lijkt een ongelijke behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen echter niet te kunnen rechtvaardigen. In deze context wijst het Finanzgericht erop, dat het Bundesfinanzhof in zijn arrest van 30 december 1996 [4] betwijfelde, of de bijtellingsregels van § 8, punt 7, tweede zin, en § 12, lid 2, punt 2, tweede zin, GewStG verenigbaar zijn met het discriminatieverbod van de artikelen 59 en volgende EG-Verdrag, ook al had het dit eerder nog aanvaard. [5]

3 — Arresten van 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493), en 14 november 1995, Svensson en Gustavsson (C-484/93, Jurispr. blz. I-3955).

4 — *BStBl.* II 1997, blz. 466.

5 — Arrest van 15 juni 1983 (*BStBl.* II 1984, blz. 17).

19. Ten slotte vraagt het Finanzgericht zich af of er rekening mee moet worden gehouden, dat de verhurende vennootschap naar Iers recht geen met de Duitse bedrijfsbelasting vergelijkbare belasting betaalt en het „Shannon-voordeel" in de vorm van een vennootschapsbelasting van 10 % geniet. Dit fiscale voordeel kan in het hoofdgeding de theoretische aantasting van de vrijheid van dienstverrichting neutraliseren en kan uiteindelijk tot gevolg hebben, indien de verhurende vennootschap in aanmerking komt voor dezelfde afwijkingen van de bijtellingen als de in Duitsland gevestigde verhuurders, dat laatstgenoemden worden gediscrimineerd. Het Finanzgericht vraagt zich evenwel af, of dit betoog kan worden aanvaard, aangezien volgens de rechtspraak van het Hof de compensatie van fiscale nadelen door andere voordelen een discriminatie niet kan rechtvaardigen. [6]

20. In deze omstandigheden heeft het Finanzgericht Münster de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Zijn de bijtellingsregels van § 8, punt 7, tweede zin, en § 12, lid 2, punt 2, tweede zin, van het Gewerbesteuergesetz verenigbaar met het vrije verkeer van diensten in de zin van artikel 59 van het Verdrag betreffende de Europese Unie van 7 februari 1992?"

Opmerking vooraf

21. Zoals de Commissie terecht opmerkt, is de prejudiciële vraag, zoals zij is gesteld, niet-ontvankelijk, aangezien het Hof daarbij wordt verzocht om een uitspraak over de verenigbaarheid van bepalingen van Duits recht met het gemeenschapsrecht.

22. Volgens vaste rechtspraak kan het Hof zich op grond van artikel 177 EG-Verdrag weliswaar niet uitspreken over de verenigbaarheid van nationale rechtsvoorschriften met het gemeenschapsrecht, gelijk het zou kunnen doen in het kader van artikel 169 van het Verdrag, doch het Hof is wel bevoegd de nationale rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het gemeenschapsrecht te verschaffen welke die rechterlijke instantie in staat stellen deze verenigbaarheid voor de beslechting van het bij haar aanhangig geding te beoordelen. [7]

23. Met zijn vraag wenst het Finanzgericht Münster dus eigenlijk te vernemen, of artikel 59 EG-Verdrag zich verzet tegen een nationale regeling als die van § 8, punt 7, tweede zin, en § 12, lid 2, punt 2, tweede zin, GewStG.

6 — Arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk (270/83, Jurispr. blz. 273, punt 21), en van 27 juni 1996, Asscher (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089).

7 — Zie, in het bijzonder, arrest van 25 juni 1997, Tombesi e.a. (C-304/94, C-330/94, C-342/94 en C-224/95, Jurispr. blz. I-3561).

Analyse

De uit de rechtspraak van het Hof voortvloeiende beginselen

24. Om te beginnen bespreek ik de door het Hof in zijn rechtspraak geformuleerde beginselen aan de hand waarvan wij het voorgelegde probleem moeten onderzoeken. Het hoofdgeding valt binnen het gebied van de directe belasting. Uit vaste rechtspraak van het Hof blijkt evenwel, dat „ofschoon bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht de directe belastingen als zodanig niet tot de bevoegdheidssfeer van de Gemeenschap behoren, de lidstaten niettemin verplicht zijn de bij hen verbleven bevoegdheden in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen". [8] Op dit gebied moeten de lidstaten de uit het Verdrag voortvloeiende fundamentele vrijheden dus ook in acht nemen, waaronder de vrijheid van dienstverrichting.

25. In de tweede plaats zij vastgesteld, dat de betrokken bepalingen in neutrale bewoordingen zijn gesteld, in die zin dat zij geenszins specifiek zien op dienstverrichters met een andere nationaliteit of op degenen die vanuit een andere lidstaat in Duitsland willen werken. In casu gaat het overigens om de toepassing van deze bepaling op een Duitse vennootschap die haar activiteit op het Duitse grondgebied wil uitoefenen.

26. Het gaat dus om een geval waarin een indirecte beperking wordt gesteld, in die zin dat de toepassing van het Duitse recht op een Duitse onderneming tot gevolg heeft, dat deze ervoor terugdeinst een beroep te doen op de diensten die worden aangeboden door een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter.

27. Uit de rechtspraak [9] blijkt evenwel — daarop hebben het Finanzgericht Münster, Eurowings en de Commissie terecht gewezen —, dat artikel 59 van het Verdrag niet alleen subjectieve rechten aan de dienstverrichter zelf, maar ook aan de ontvanger van de dienst verleent.

28. Wat het verbod van artikel 59 EG-Verdrag betreft, is het ten slotte vaste rechtspraak dat artikel 59 niet alleen is geschonden, wanneer sprake is van een directe discriminatie op grond van nationaliteit of van een op de woonplaats van de dienstverrichter gebaseerde indirecte discriminatie, maar ook wanneer er sprake is van een op alle marktdeelnemers zonder onderscheid toepasselijke nationale regeling die ertoe leidt, dat het verrichten van diensten tussen lidstaten moeilijker wordt dan het verrichten van diensten binnen een enkele lidstaat. [10]

8 — Zie, met name, arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 21).

9 — Zie, met name, arrest van 31 januari 1984, Luisi en Carbone (286/82 en 26/83, Jurispr. blz. 377), evenals arrest Svensson en Gustavsson, reeds aangehaald.

10 — Zie, in het bijzonder, arrest van 5 oktober 1994, Commissie/Frankrijk (C-381/93, Jurispr. blz. I-5145, punt 17).

De gevolgen van de betrokken regeling

29. Nu de in de rechtspraak van het Hof gehuldigde beginselen in herinnering zijn gebracht, kan ik de litigieuze regeling bespreken.

30. Om te beginnen zij opgemerkt, dat niets valt aan te merken op het door de Duitse wetgever nagestreefde *doel*, zoals door het Finanzgericht weergegeven (zie punt 16 supra).

31. Evenmin valt iets aan te merken op het beginsel dat de Duitse huurder, ongeacht het land waar de verhuurder is gevestigd, in de bedrijfsbelasting valt. Dat is een uiting van de fiscale soevereiniteit van de Bondsrepubliek Duitsland.

32. Een probleem vormen daarentegen de *modaliteiten* volgens welke de huurders worden belast, naargelang de verhuurder in Duitsland dan wel in een andere lidstaat is gevestigd.

33. De Duitse wetgever heeft de huurder namelijk vrijgesteld van bijtelling in de belastinggrondslag, wanneer de waarden die hadden moeten worden bijgeteld, reeds bij de verhuurder in de bedrijfsbelasting zijn bijgeteld, hetgeen per definitie nooit het geval kan zijn, wanneer de verhuurder in een andere lidstaat is gevestigd.

34. Daaruit trok het Finanzgericht Münster in zijn verwijzingsbeschikking [11] reeds de volgende conclusie:

„Bij vergelijking tussen binnenlandse en buitenlandse verhuurders blijkt, dat (...) een nationale belastingplichtige bij betaling aan buitenlandse verhuurders fiscaal slechter af is, hetgeen, wanneer de buitenlandse verhuurder onderdaan is van een andere lidstaat of aldaar zijn zetel of hoofdbestuur heeft, in strijd kan zijn met het gemeenschapsrechtelijke discriminatieverbod." Dit stelsel levert — aldus nog steeds het Finanzgericht — voor een in een andere lidstaat gevestigde verhuurder of verpachter een concurrentienadeel op, daar „de Duitse huurder of pachter — onder overigens gelijke omstandigheden — veeleer geneigd kan zijn een overeenkomst te sluiten met een Duitse verhuurder of verpachter".

35. De beschrijving van de nationale regeling en van de gevolgen daarvan door de nationale rechter geeft inderdaad het beeld van een beperking op het vrij verrichten van diensten.

11 — Punt II, 5 a, derde alinea.

36. Dit wordt evenwel betwist door het Finanzamt Dortmund-Unna en de Duitse regering die dienaangaande vier argumenten voordragen.

De tot verdediging van de betrokken regeling voorgedragen argumenten

37. Om te beginnen stelt de Duitse regering, dat de litigieuze bepalingen geen enkele directe discriminatie en evenmin een „verkapte indirecte discriminatie" van de in andere lidstaten gevestigde dienstverrichters meebrengen, omdat de huurders ook tot de omstreden bijtellingen moeten overgaan voor goederen die worden gehuurd van in Duitsland gevestigde huurders, *wanneer laatstgenoemden niet in de bedrijfsbelasting vallen.*

38. Dat is het geval met de apotheker die zijn beroep niet meer uitoefent en een overeenkomst over de huur van zijn in Duitsland gevestigde apotheek sluit. Aangezien de apotheker geen bedrijf meer uitoefent, valt hij niet in de bedrijfsbelasting. Daarentegen valt de activiteit van de huurder die de apotheek exploiteert, in deze belasting, zodat de helft van de voor de bedrijfsruimte van de apotheek betaalde huurprijs ingevolge § 8, punt 7, eerste zin, GewStG in de bedrijfswinst van deze activiteiten moet worden opgenomen.

39. Hetzelfde geldt ook wanneer de verhuurder van de bedrijfsbelasting is vrijgesteld, of, zoals de federale overheid, de deelstaten of de gemeenten, als rechtspersoon van publiek recht daaraan niet is onderworpen. Zo moet bijvoorbeeld een havenbedrijf dat een kraan van een havenstad huurt, de helft van de voor die kraan betaalde huurprijs krachtens § 8, punt 7, eerste zin, GewStG in zijn bedrijfswinst opnemen.

40. Eurowings en de Commissie wijzen er evenwel op, dat er nauwelijks gevallen zijn waarin nationale verhuurders niet in de bedrijfsbelasting vallen. Afhankelijk van het soort activiteit zijn verhuring en verpachting door rechtssubjecten die niet in de bedrijfsbelasting vallen, slechts marginale activiteiten.

41. Gelet op de ter terechtzitting verstrekte toelichtingen kan dit als bewezen worden beschouwd.

42. Een regeling van een lidstaat die een belastingvoordeel aan de meerderheid van de nationale bedrijven voorbehoudt, terwijl zij grensoverschrijdende bedrijven dit voordeel steeds onthoudt, vormt onbetwistbaar

een beperking van de vrijheid van dienstverrichting.

43. In dit verband wijs ik erop, dat het Hof in het arrest Safir [12] met betrekking tot de in die zaak omstreden belasting, heeft verklaard dat zij *in de meeste gevallen* hoger kan zijn dan die welke geldt voor zuiver nationale ondernemingen.

44. De Duitse regering probeert — in de tweede plaats — het omstreden belastingstelsel te rechtvaardigen met de door het Hof in het arrest Bachmann [13] erkende noodzaak de samenhang van het belastingstelsel te garanderen.

45. Daartegen brengt de Commissie in, dat de situatie in dat arrest niet vergelijkbaar is, want het nadeel dat de belastingplichtige trof (niet-aftrekbaarheid van verzekeringspremies), werd in zijn hoofde gecompenseerd door een later voordeel (niet-belastbaarheid van het verzekerde bedrag).

46. De nationale rechter en Eurowings wijzen er overigens terecht op, dat het Hof in de recente arresten Wielockx en Svensson en Gustavsson (reeds aangehaald) een rechtstreeks verband verlangde tussen de verleende aftrek en het fiscaal nadeel. In casu ontbreekt een dergelijk verband, daar de gunstige fiscale behandeling van een belastingplichtige, namelijk de lessee, wordt gecompenseerd door het innen van een belasting bij een andere belastingplichtige, namelijk de Duitse lessor. Zij citeren in dit verband ook een beschikking van het Bundesfinanzhof van 30 december 1996 [14], waarin het volgende wordt verklaard:

„Een dergelijk rechtstreeks verband ontbreekt hoe dan ook, wanneer het belastingvoordeel aan een belastingplichtige ten goede komt, terwijl het belastingnadeel dat noodzakelijk is om de samenhang te garanderen, een andere belastingplichtige treft; de twee belastingregels houden dan slechts indirect verband met elkaar.

Dat is het geval met de bijtellingsregels voor de bedrijfsbelasting: de voor de pachter of huurder mogelijke aftrek van de huur- of pachtprijzen respectievelijk van de Teilwerte (actuele waarde) van de van een (nationale) belastingplichtige gehuurde of gepachte economische goederen berust overeenkomstig het belastingbeginsel dat slechts eenmaal mag worden belast, op het feit dat de overeenkomstige bedragen bij een andere (nationale) belastingplichtige, de verhuurder of verpachter, worden geïnd. Het verbod van deze aftrek bij een huur- of pachtovereenkomst met een onderneming in een andere EU-lidstaat kan bijgevolg de vrijheid van dienstverrichting beperken. Dat dit uiteindelijk economisch geen verschil maakt, omdat het bedrag van de leasingprijs wordt beïnvloed ofwel door de op de lessor dan wel op de lessee drukkende bedrijfsbelasting, is daarbij zonder belang. Beslissend is dat de (nationale) lessee veeleer geneigd kan zijn met een

12 — Arrest van 28 april 1998 (C-118/96, Jurispr. blz. I-1897).

13 — Arrest van 28 januari 1992 (C-204/90, Jurispr. blz. I-249).

14 — Reeds aangehaald.

nationale dan met een buitenlandse lessor een overeenkomst te sluiten om de belasting krachtens de bijtellingsregels van § 8, punt 7, tweede zin, en § 12, lid 2, punt 2, tweede zin, GewStG niet te hoeven betalen. Daardoor ligt de buitenlandse marktdeelnemer bij gelijk aanbod minder goed in de markt dan de nationale marktdeelnemer.

(...) Het valt dus ernstig te betwijfelen, of de bijtellingsregels van § 8, punt 7, tweede zin, en § 12, lid 2, punt 2, tweede zin, GewStG verenigbaar zijn met het discriminatieverbod van artikel 59 e.v. EG-Verdrag."

47. Aangezien het Bundesfinanzhof niet over de grond van het geschil, doch alleen over een procedurekwestie, namelijk een verzoek om schorsing van tenuitvoerlegging van de eindbeslissing, had te beslissen, kon het Bundesfinanzhof het Hof zelf geen prejudiciële vraag stellen, aldus Eurowings.

48. De analyse van het Bundesfinanzhof strookt in elk geval volledig met de rechtspraak van het Hof, ook wat de vraag van de fiscale samenhang betreft. Dat er een dwingende noodzaak zou zijn de samenhang van dit belastingstelsel te garanderen, kan in casu dus niet worden aanvaard.

49. In de derde plaats, aldus de Duitse regering, is het bijtellen in de belastinggrondslag van de huurder niet meer gerechtvaardigd, wanneer de (Duitse) verhuurder ook in de bedrijfsbelasting valt, aangezien deze bijtelling een dubbele belasting van de huurprijzen en van de waarde van het gehuurde goed meebrengt. Wanneer een dienst wordt verricht door een verhuurder die in de bedrijfsbelasting valt, zou hij deze fiscale last in de huurprijs moeten incalculeren, zodat zij op de huurder wordt afgewenteld. Economisch gesproken zou dus de huurder uiteindelijk de belastinglast dragen.

50. Dit betoog strekt er in wezen toe aan te tonen, dat de huurder steeds de fiscale last draagt. Indien de verhuurder niet in de bedrijfsbelasting valt, ligt de fiscale last via de bijtellingen rechtstreeks op de huurder, terwijl ingeval de verhuurder in de bedrijfsbelasting valt, de fiscale last indirect op de huurder valt, doordat de verhuurder deze in zijn prijs afwentelt.

51. Deze uitlegging kan mij niet overtuigen.

52. Zo heeft Eurowings, niet door de Duitse regering weersproken, opgemerkt, dat bij een Duits-Duitse leasing de lessee steeds belastingvrij is, alleen al omdat de lessor in de bedrijfsbelasting valt, ongeacht de mogelijkheden van laatstgenoemde om een feitelijke belastingheffing te vermijden. Anders dan de lessee in het kader van een grensoverschrijdende overeenkomst

beschikt de lessor namelijk over verschillende middelen om de feitelijk verschuldigde belasting te verminderen, bijvoorbeeld door de boekwaarde in plaats van de handelswaarde van de goederen als grondslag te nemen, door slechts de helft in plaats van het totaalbedrag van de langetermijnschulden bij te tellen, door de aankoop van economische goederen forfaitair te financieren om het bedrijfsvermogen te verminderen, en door alleen de daadwerkelijke winst op de in Duitsland geleasde economische goederen en niet de helft van de leasingprijs in aanmerking te nemen. Voorts bieden de Duitse banken „leasingfondsen" aan die aldus hun prospectus de mogelijkheid bieden, de belasting over de bedrijfswinst geheel en de belasting over het bedrijfsvermogen voor een deel van de duur van de overeenkomst te vermijden. Ten slotte kan de lessor bij leasing van vliegtuigen, aangezien hij niet gebonden is aan een stad met een luchthaven, zich vestigen in een gemeente waar het tarief van de bedrijfsbelasting laag is of 0 % bedraagt.

53. Het is dus heel goed mogelijk, dat de geleasde goederen bij de Duitse lessor niet in de bedrijfsbelasting vallen, zonder dat er bijtellingen zijn bij de lessee. Het voordeel voor de lessee van de bijtelling te zijn vrijgesteld, staat dus in geen enkel verband met het door de lessor betaalde bedrag aan bedrijfsbelasting.

54. Ook al worden de goederen bij de Duitse lessor belast, volgt daaruit mijns inziens overigens nog niet, dat deze belastingdruk automatisch en volledig in de huurprijs wordt afgewenteld, zodat de druk ervan op de huurder rust.

55. Stellen dat de belastingdruk, behalve in het BTW-stelsel, dat er specifiek op gericht is de werkelijke belastingdruk bij de eindconsument te leggen, voor de consument op hetzelfde neerkomt, of hij ze zelf als belastingplichtige moet betalen, dan wel of zijn belastingplichtige leverancier ze in zijn prijs incalculeert, is namelijk altijd bedenkelijk.

56. In een stelsel met mededinging wordt de fiscale druk niet altijd volledig of automatisch in de prijs van een goed of dienst doorberekend, doch is de doorberekening en de omvang daarvan volledig afhankelijk van de op de markt op een gegeven tijdstip heersende mededingingsvoorwaarden. De Duitse verhuurders zouden al mededingingsafspraken waarvan de wettigheid twijfelachtig is, moeten maken om ervoor te zorgen dat de belastingdruk automatisch en volledig wordt doorberekend. Mocht zulks tegen alle waarschijnlijkheid in toch het geval zijn, dan zie ik niet hoe de onwettigheid van een nationale regeling ongedaan kan worden gemaakt, doordat het gedrag van de marktdeelnemers de gevolgen van deze regeling zou neutraliseren.

57. Uit het oogpunt van de mededinging tussen Duitse lessors en in andere lidstaten gevestigde lessors kan het Duitse systeem dus niet als neutraal worden beschouwd. Het vormt een echte aansporing voor Duitse lessees roerende bedrijfsgoederen van in Duitsland gevestigde lessors te leasen, aangezien dezen hun klanten een dienst kunnen aanbieden waarvan de waarde niet in acht zal worden genomen voor de bepaling van de belastinggrondslag van de bedrijfsbelasting bij hun klanten, zonder dat de prijs van de dienst noodzakelijkerwijs een belastingdruk ter zake van deze belasting bevat.

58. In de vierde plaats rest het argument van verweerder in het hoofdgeding, namelijk het Finanzamt, te onderzoeken dat „ter beoordeling of het vrij verrichten van diensten wordt belemmerd, (...) moet worden uitgegaan van een vergelijking van de fiscale omstandigheden in hun geheel (hier dus met inachtneming van de lage Ierse belasting)". De verwijzende rechter vraagt zich af, of er geen rekening mee moet worden gehouden dat de lessor-vennootschap naar Iers recht geen belasting betaalt die te vergelijken is met de Duitse bedrijfsbelasting. Hij betwijfelt evenwel, of dit betoog gelet op de rechtspraak van het Hof kan worden aanvaard. [15]

59. Het Finanzgericht twijfelt terecht. Ik kan alleen maar de Commissie bijvallen, dat het aanvaarden van die rechtvaardigingsgrond „afbreuk doet aan de grondslagen van de interne markt. Indien namelijk verschillen in de directe bedrijfsbelasting door compenserende heffingen van de lidstaten in het intracommunautaire goederen-, diensten- en kapitaalverkeer ‚geneutraliseerd' kunnen worden, blijft van deze fundamentele vrijheden slechts nog maar weinig over. Vrijwel het gehele goederen- en dienstenverkeer tussen de lidstaten zou aan een of andere compenserende heffing zijn onderworpen. (...) De lidstaten en de ondernemingen moeten in beginsel verschillen in belastingdruk net als verschillen in sociale lasten en loonkosten aanvaarden."

15 — Zie punt 19 supra.

60. Ter terechtzitting heeft ook de vertegenwoordiger van de Bondsrepubliek Duitsland erkend, dat geen rekening hoefde te worden gehouden met het feit of in de andere lidstaten al dan niet een soortgelijke belasting wordt geheven.

61. Ten slotte rest te onderzoeken, of het omstreden belastingstelsel het enige is waarmee de Bondsrepubliek Duitsland het nagestreefde doel kan bereiken dan wel of er andere methoden zijn ter bereiking van dat doel.

62. Een eerste mogelijke methode kan zijn, dat de druk op „grensoverschrijdende" diensten in het kader van de bedrijfsbelasting wordt verlaagd tot het op de „nationale" diensten toepasselijke niveau. Deze methode is en blijft evenwel zuivere theorie, zolang de percentages van de bedrijfsbelasting volgens de gemeenten kunnen variëren van 0 % tot 515 % en zolang de afwenteling van de bedrijfsbelasting van de lessor op de lessee volledig in het ongewisse blijft.

63. Een andere methode ter verwezenlijking van gelijke behandeling kan zijn, dat de lessee wordt verplicht, de betaalde huurprijs in zijn bedrijfswinst op te nemen, ook wanneer de leasingovereenkomst met een Duitse lessor is gesloten, en deze als tegenprestatie wordt vrijgesteld van de bedrijfsbelasting.

64. Daarbij zouden de Duitse autoriteiten een voorbeeld kunnen nemen aan de regeling die reeds geldt, wanneer een bedrijf of een bedrijfsonderdeel verhuurd of verpacht wordt en de huur- of pachtprijs 250 000 DEM overschrijdt (zie de in § 8, punt 7, tweede zin, in fine gestelde „uitzondering op de uitzondering").

65. Volgens de wet wordt de belastinggrondslag, wanneer de huur- of pachtprijs in de bedrijfswinst van de huurder of pachter worden bijgeteld, bij de verhuurder of eigenaar van het verpachte bedrijf dienovereenkomstig afgetrokken (§ 9, lid 4, GewStG).

66. Bij deze huur- of pachtovereenkomsten golden dezelfde regels voor de bepaling van het bedrijfsvermogen (§ 12, lid 2, punt 2, en lid 3, punt 3) tot 31 december 1997; daarna werd geen rekening meer gehouden met het bedrijfsvermogen voor de bepaling van de bedrijfswinst.

67. De omstreden regeling voldoet dus evenmin aan de voorwaarde, dat zij „objectief noodzakelijk" is ter bereiking van het nagestreefde doel.

68. Mitsdien moet ik vaststellen, dat een regeling zoals die waar het in het hoofdgeding om gaat, het vrij verrichten van diensten beperkt, doordat de ontvanger van een grensoverschrijdende dienst steeds wordt belast, terwijl geenszins vaststaat, dat op de ontvanger van een nationale dienst in een of andere vorm een vergelijkbare druk of zelfs om het even welke druk rust.

Conclusie

69. Mitsdien stelt ik het Hof voor de prejudiciële vraag van het Finanzgericht Münster te beantwoorden zoals voorgesteld door de Commissie, namelijk:

„Artikel 59 EG-Verdrag moet aldus worden uitgelegd, dat het een lidstaat verboden is, om door middel van regels inzake bijtelling in de belastinggrondslag

van bepaalde elementen van de bedrijfswinst en van het bedrijfsvermogen van de ontvanger van een dienst, een hogere belasting op diens bedrijf te heffen wanneer de dienstverrichter in een andere lidstaat is gevestigd, dan hij zou moeten betalen wanneer de dienstverrichter binnenslands zou zijn gevestigd."