# ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

8 januari 2002 *

In zaak C-409/99,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk), in de aldaar aanhangige gedingen tussen

**Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmb H**

en

**Finanzlandesdirektion für Steiermark,**

en tussen

**Michael Stadler**

en

**Finanzlandesdirektion für Vorarlberg,**

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 17, leden 6 en 7, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de

* Procestaal: Duits.

harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, A. La Pergola, L. Sevón (rapporteur), M. Wathelet en C. W. A. Timmermans, rechters,

advocaat-generaal: L. A. Geelhoed,
griffier: D. Louterman-Hubeau, afdelingshoofd,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door A. Längle als gemachtigde,

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

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door H. Dossi als gemachtigde en A. Längle, en de Commissie, vertegenwoordigd door K. Gross, ter terechtzitting van 5 juli 2001,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 4 oktober 2001,

het navolgende

## Arrest

1 Bij beschikking van 22 september 1999, ingekomen bij het Hof op 26 oktober daaraanvolgend, heeft het Verwaltungsgerichtshof krachtens artikel 234 EG twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 17, leden 6 en 7, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in twee geschillen, het ene tussen Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmbh (hierna: „Metropol") en de Finanzlandesdirektion für Steiermark, en het andere tussen M. Stadler en de Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, ter zake van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW"), die als voorbelasting voor het gebruik van een voertuig van het type Pontiac TransSport respectievelijk een Fiat Ulysse was voldaan.

## De communautaire regeling

3 Artikel 2, tweede alinea, van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301; hierna: „Eerste richtlijn") bepaalt dat „bij elke transactie [...] de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd [is] onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast".

4 Artikel 2, sub 1, van de Zesde richtlijn onderwerpt de leveringen van goederen en de in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel verrichte diensten aan BTW.

5 Artikel 17 van de Zesde richtlijn, getiteld „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", bepaalt in lid 2, sub a, dat „voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen [...] de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting [mag] aftrekken: [...] de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten".

6 Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn luidt:

„Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de

toegevoegde waarde bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

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

7 Artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging kan elke lidstaat om conjuncturele redenen investeringsgoederen of andere goederen geheel of gedeeltelijk van de aftrekregeling uitsluiten. Ten einde gelijke concurrentievoorwaarden te behouden, kunnen de lidstaten in plaats van de aftrek te weigeren, de door de belastingplichtige zelf vervaardigde of door hem in het binnenland gekochte dan wel door hem ingevoerde gelijksoortige goederen zodanig belasten dat deze belasting het bedrag van de op de aanschaf van soortgelijke goederen drukkende belasting over de toegevoegde waarde niet overschrijdt."

8 Artikel 29, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn luidt:

„1. Er wordt een Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde ingesteld, hierna te noemen ‚Comité'.

2. Het Comité is samengesteld uit vertegenwoordigers van de lidstaten en van de Commissie.

Het Comité staat onder voorzitterschap van een vertegenwoordiger van de Commissie.

De Commissie is belast met het secretariaat van het Comité."

## De nationale regeling

9 Volgens § 12, lid 1, punt 1, van het Umsatzsteuergesetz 1994 (wet van 1994 inzake omzetbelasting, BGBl 663/1994; hierna: „UStG 1994"), dat op 1 januari 1995 in werking is getreden, mag de ondernemer van de BTW aftrekken: „de belasting welke hem door een andere ondernemer specifiek is gefactureerd [...] voor leveringen van goederen of andere diensten die in het binnenland voor zijn onderneming zijn verricht".

10 Overeenkomstig § 12, lid 2, punt 2, sub b, UStG 1994 worden evenwel niet beschouwd als verricht voor de onderneming, de leveringen en andere diensten „die verband houden met de aankoop (vervaardiging), de huur of het gebruik van personenauto's, stationcars of motorfietsen, met uitzondering van lesauto's, demonstratievoertuigen en motorvoertuigen die uitsluitend voor bedrijfsmatige wederverkoop bestemd zijn, alsmede motorvoertuigen die ten minste voor 80 % dienen voor bedrijfsmatig personenvervoer of bedrijfsmatige verhuur".

11 Blijkens de verwijzingsbeschikking heeft § 12, lid 2, punt 2, sub b, UStG 1994 § 12, lid 2, punt 2, sub c, van het Umsatzsteuergesetz 1972, zoals laatstelijk gewijzigd in 1989 (BGBl 419/1989; hierna: „UStG 1972"), ongewijzigd overgenomen.

12 Besluit Z 09 1202/4-IV/9/87 van de Bondsminister van Financiën van 18 november 1987 (AÖF 1987/330; hierna: „besluit van 1987"), bepaalt:

„Volgens de rechtspraak van het Verwaltungsgerichtshof vallen minibussen niet onder de voor personenauto's en stationcars geldende beperkende belastingregels. Voor minibussen bestaat dus in beginsel de mogelijkheid, voorbelasting af te trekken en gebruik te maken van investeringsvoordelen.

Onder minibus moet volgens het bondsministerie van Financiën worden verstaan een voertuig dat het uiterlijk van een bestelwagen heeft en waarin meer dan zes personen (met inbegrip van de bestuurder) kunnen worden vervoerd. Bij de beoordeling van de capaciteit voor het personenvervoer moet niet het effectieve aantal beschikbare zitplaatsen in aanmerking worden genomen, maar het maximumaantal personen dat mag worden vervoerd. Het is niet van belang, of een volgens deze criteria als minibus aangemerkt voertuig voor personenvervoer of voor goederenvervoer dient, dan wel voor allebei. Het bewijs dat het voertuig overwegend voor ondernemings- of bedrijfsactiviteiten wordt gebruikt, is evenwel een voorwaarde voor fiscale erkenning."

13 Bij artikel 44, punt 4, van het Strukturanpassungsgesetz (structuuraanpassingswet) van 30 april 1996 (BGBl 201/1996) is aan § 12, lid 2, punt 2, sub b, UStG 1994 een alinea toegevoegd op grond waarvan de Bondsminister van Financiën bij verordening, die vanaf 15 februari 1996 in werking kon treden, de begrippen personenauto en stationcar nader kon bepalen.

14 Op basis hiervan is de Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen (verordening van de Bondsminister van Financiën ter zake van de

fiscale indeling van voertuigen als personenauto's en stationcars) van 20 juni 1996 (BGBl 273/1996; hierna: „verordening van 1996") vastgesteld. Deze verordening is met terugwerkende kracht op 15 februari 1996 in werking getreden.

15 § 1 van deze verordening bepaalt dat „vrachtwagens en kleine bussen [...] niet onder de begrippen personenauto's en stationcars [vallen]".

16 § 10 van deze verordening bepaalt:

„Kleine bussen, ook wanneer zij voor de verkeerswetgeving en het douanetarief als personenauto's of stationcars zijn ingedeeld, zijn fiscaalrechtelijk geen personenauto's of stationcars, wanneer zij de vorm van een bus hebben en verder aan één van de volgende voorwaarden voldoen:

1. Het voertuig mag wettelijk minstens negen personen (waaronder de bestuurder) vervoeren en bevat binnenin tevens een kofferruimte. De eerste stoelenrij is reeds standaard uitgerust met drie vaste zitplaatsen.

2. Het voertuig mag wettelijk minstens zeven personen (waaronder de bestuurder) vervoeren en is achter de derde stoelenrij reeds achterin standaard uitgerust met een laadruimte die minstens 500 mm diep is. Deze

diepte moet gemiddeld vanaf de bodem van de laadruimte tot een hoogte van 500 mm boven deze bodem worden bereikt."

## De hoofdgedingen en de prejudiciële vragen

17 In haar aangiften voor de belastingjaren 1996 en 1997 heeft Metropol verzocht om aftrek van de BTW die als voorbelasting voor het gebruik van een voertuig van het type Pontiac TransSport was voldaan.

18 In de aanslag van 27 april 1998 heeft de belastingdienst de over 1996 verschuldigde BTW vastgesteld zonder aftrek van de voor het gebruik van dit voertuig voldane voorbelasting. In de aanslag van 6 november 1998 heeft hij daarentegen bij de berekening van de over 1997 verschuldigde BTW de voorbelasting voor het gebruik van dit voertuig afgetrokken.

19 Bij beschikking van 9 juli 1998 heeft de Finanzlandesdirektion für Steiermark het door Metropol tegen de aanslag voor 1996 ingediende bezwaarschrift afgewezen. Zij stelde dat voertuigen van het type Pontiac TransSport weliswaar als „minibussen" waren ingedeeld waardoor er dus tot de inwerkingtreding van de verordening van 1996 recht op aftrek van voorbelasting bestond, maar ontegenzeglijk niet onder de definitie van „kleine bussen" in deze verordening vielen. Aangezien deze voertuigen derhalve sinds 15 februari 1996 worden beschouwd als personenauto's, komen zij niet langer in aanmerking voor de aftrek. Volgens de Finanzlandesdirektion für Steiermark is deze nieuwe rechtssituatie in overeenstemming met artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, omdat de definitie in de verordening van 1996 is gebaseerd op de reeds vóór 1995 bestaande rechtspraak van het Verwaltungsgerichtshof. Deze verordening heeft enkel een te liberale bestuurspraktijk gecorrigeerd.

20 Bij beschikking van 21 december 1998 heeft de Finanzlandesdirektion für Steiermark in het kader van de uitoefening van haar recht van toezicht de aanslag voor 1997 ambtshalve nietig verklaard, omdat de betrokken aftrek in strijd met de geldende regeling was toegekend.

21 Metropol heeft bij het Verwaltungsgerichtshof beroep ingesteld tegen de beschikkingen van de Finanzlandesdirektion für Steiermark van 9 juli en 21 december 1998.

22 Stadler heeft in zijn aangifte voor het belastingjaar 1996 verzocht om aftrek van de BTW die als voorbelasting voor het gebruik van een voertuig van het type Fiat Ulysse was voldaan. Zijns inziens waren de door de besparingsmaatregelen van 1996 ingevoerde beperkingen op het recht op aftrek van de voorbelasting voor het gebruik van minibussen, in strijd met de Zesde richtlijn.

23 In de aanslag van 1 december 1997 heeft de belastingdienst aftrek van de voorbelasting die voor het gebruik van het voertuig Fiat Ulysse van Stadler was voldaan, geweigerd.

24 Bij beschikking van 8 maart 1999 heeft de Finanzlandesdirektion für Vorarlberg het door Stadler tegen deze aanslag ingediende bezwaarschrift afgewezen. Daarbij voerde zij aan, dat aan de in § 12, lid 2, punt 2, sub b, UStG 1994 gebruikte begrippen personenauto en stationcar een nieuwe definitie was gegeven in de verordening van 1996 teneinde ze in overeenstemming te brengen met de rechtspraak van het Verwaltungsgerichtshof. Van een uitbreiding van de draagwijdte van de uitsluitingen van het recht op aftrek van voorbelasting in

strijd met artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn was geen sprake, aangezien de verordening van 1996 enkel genoemde bepaling van het UStG 1994 concretiseerde.

25 Stadler heeft tegen deze beschikking beroep ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof.

26 Het Verwaltungsgerichtshof merkt op dat in Oostenrijk sinds 1 januari 1978 de BTW op de aankoop, de huur en het gebruik van personenauto's, stationcars of motorfietsen in beginsel van het aftrekrecht is uitgesloten.

27 De definitie van personenauto en stationcar en het onderscheid tussen deze categorie en de voor BTW-aftrek in aanmerking komende categorie van vrachtwagens en minibussen, kunnen evenwel niet worden afgeleid uit § 12, lid 2, punt 2, sub c, UStG 1972 (van toepassing tot 31 december 1994), en evenmin uit § 12, lid 2, punt 2, sub b, UStG 1994 (van toepassing vanaf 1 januari 1995).

28 In zijn aan de belastingdienst gericht besluit van 1987 heeft de Bondsminister van Financiën verduidelijkt, op basis van welke criteria een minibus van een personenauto kan worden onderscheiden. Dit besluit, dat als ministeriële instructie bindend is voor de overheidsinstanties, heeft als rechtsgrondslag voor een vaste bestuurspraktijk gediend. Wanneer een voertuig beantwoordde aan de definitie van minibus in het besluit van 1987 en overwegend voor bedrijfsdoeleinden werd gebruikt, was het een vaste praktijk van de belastingdienst om aftrek van de voorbelasting voor dit voertuig toe te staan.

29 Volgens het Verwaltungsgerichtshof werd op grond van deze bestuurspraktijk de aftrek van de voorbelasting voor de als minibussen aangemerkte voertuigen Pontiac TransSport en Fiat Ulysse toegestaan tot 15 februari 1996. Daarna was aftrek niet langer mogelijk omdat de verordening van 1996 de kenmerken van een minibus op een strengere wijze vastlegde dan de vroegere bestuurspraktijk. In de hoofdgedingen wordt niet betwist, dat deze voertuigen niet aan de nieuwe criteria voldoen.

30 Het Verwaltungsgerichtshof beklemtoont dat de verordening ter zake van de fiscale indeling van voertuigen verbindend is voor de belastingdiensten alsmede voor het Verwaltungsgerichtshof zelf bij de uitlegging van § 12, lid 2, punt 2, sub b, UStG 1994.

31 Blijkens de toelichtingen op het regeringsvoorstel dat heeft geleid tot de vaststelling van het Strukturanpassungsgesetz 1996, maakte deze wet deel uit van een „consolideringsprogramma" van de bondsregering ter vermindering van het begrotingstekort en terugbetaling van de staatsschuld.

32 In deze omstandigheden heeft het Verwaltungsgerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, aldus worden uitgelegd, dat een lidstaat bepaalde motorvoertuigen na de inwerkingtreding van de richtlijn niet van de aftrek van voorbelasting mag uitsluiten, wanneer de

aftrek van voorbelasting op die motorvoertuigen vóór de inwerkingtreding van de richtlijn op grond van een daadwerkelijk gevolgde bestuurspraktijk werd toegestaan?

2) Moet, bij een bevestigend antwoord op de eerste vraag, artikel 17, lid 7, eerste zin, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, aldus worden uitgelegd, dat een lidstaat zonder voorafgaande raadpleging in de zin van artikel 29 van de richtlijn, ter consolidatie van de begroting, bestaande uitsluitingen van de aftrekregeling op de in de eerste vraag genoemde wijze zonder beperking in de tijd mag uitbreiden?"

**De eerste vraag**

33 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zich ertegen verzet dat een lidstaat de uitgaven voor bepaalde motorvoertuigen na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn van het recht op BTW-aftrek uitsluit, wanneer voor deze uitgaven ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn recht op BTW-aftrek bestond volgens een op een ministerieel besluit gebaseerde vaste praktijk van de overheidsinstanties van deze lidstaat.

*Bij het Hof ingediende opmerkingen*

34 De Oostenrijkse regering voert aan dat het Verwaltungsgerichtshof in een arrest van 20 juni 1958 heeft geoordeeld dat personenauto's overwegend voor privé- of

bedrijfsdoeleinden worden gebruikt door een beperkt aantal personen (over het algemeen maximaal zes personen), terwijl een omnibus wordt gebruikt voor vervoer van een groter aantal personen voor bedrijfsdoeleinden. In dit arrest zou het Verwaltungsgerichtshof hebben geoordeeld, dat een Volkswagenbus meer leek op een omnibus dan op een personenauto en dat in de omgangstaal een Volkswagenbus niet werd beschouwd als een personenauto.

35 Voertuigen met een capaciteit van meer dan zes personen zijn bij het besluit van 1987 aangemerkt als omnibussen (of minibussen) teneinde met deze rechtspraak mee te gaan. Volgens vaste rechtspraak van het Verfassungsgerichtshof (Oostenrijks grondwettelijk Hof) en het Verwaltungsgerichtshof hebben besluiten, zoals dat van 1987, waarin de Bondsminister van Financiën zijn rechtsopvatting over een bepaalde kwestie meedeelt, evenwel geen normatieve waarde. In tegenstelling tot wetten en verordeningen maken deze besluiten derhalve geen deel uit van de „[nationale] wetgeving" in de zin van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

36 Pas bij de verordening van 1996 zijn voor het eerst zowel voor de rechterlijke instanties als voor de belastingdiensten bindende criteria vastgelegd voor het onderscheid tussen minibussen enerzijds en personenauto's en stationcars anderzijds. Deze verordening is vastgesteld omdat na het besluit van 1987 nieuwe types voertuigen (monovolumewagens, kleine bestelauto's, enz.) opdoken waarmee dit besluit geen rekening had gehouden. De doelstelling was niet, de categorie voertuigen die van de aftrekregeling waren uitgesloten, uit te breiden, maar wel te vermijden dat de geldende nationale regeling aldus werd uitgelegd, dat deze nieuwe voertuigen, zoals de Pontiac TransSport en de Fiat Ulysse, die over het algemeen in de plaats kwamen van vroegere personenauto's, als minibussen werden aangemerkt.

37 Voor het overige is het aan de verwijzende rechter om te beoordelen of de twee in de hoofdgedingen betrokken voertuigen gelet op de in Oostenrijk per 1 januari

1995 geldende rechtsregels moesten worden aangemerkt als personenauto's of stationcars, of daarentegen als minibussen. Zoals het Hof in het arrest van 1 juni 1999, Konle (C-302/97, Jurispr. blz. I-3099), heeft geoordeeld, is de nationale rechter tevens bevoegd om de inhoud te bepalen van de rechtsregels die in Oostenrijk golden op 1 januari 1995, zodat het Hof niet kan beslissen dat de in de hoofdgedingen omstreden bestuurspraktijk van belang is bij de beantwoording van de eerste prejudiciële vraag.

38 De Commissie voert aan dat artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn een „standstill"-clausule is, voorzover volgens deze bepaling de uitsluiting van het recht op aftrek moet zijn gebaseerd op nationale bepalingen die ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn reeds bestonden. A contrario vloeit uit deze bepaling voort, dat de lidstaten geen nieuwe uitsluitingen van het recht op aftrek in het nationale recht mogen invoeren.

39 De voor de hoofdgedingen relevante nationale bepaling, te weten § 12, lid 2, punt 2, sub b, UStG 1994, is inhoudelijk niet wezenlijk gewijzigd sinds 1 januari 1995. De verordening van 1996 bevat daarentegen een veel engere definitie van minibus dan het besluit van 1987. Blijkens de verwijzingsbeschikking heeft deze wijziging van de indelingscriteria tot gevolg dat de omstreden voertuigen niet langer als minibussen worden aangemerkt.

40 Aangezien de nieuwe definitie van minibus duidelijk afwijkt van de voorgaande, wordt de rechtssituatie hierdoor aanzienlijk gewijzigd. Daarbij is niet van belang dat de vroegere regeling slechts een ministerieel besluit, met andere woorden een administratieve regel, als grondslag had. De nieuwe criteria die de strekking van de uitsluiting van het aftrekrecht bepalen, zijn immers opgenomen in een dwingende rechtsregel.

*Beoordeling door het Hof*

41 In de eerste plaats zij vastgesteld dat de Zesde richtlijn voor de Republiek Oostenrijk in werking is getreden op de datum van toetreding van dit land tot de Europese Unie, te weten 1 januari 1995. Voor Oostenrijk is derhalve deze datum relevant bij de toepassing van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

42 In de tweede plaats zij erop gewezen dat volgens het fundamentele beginsel van het BTW-stelsel, dat is neergelegd in artikel 2 van de Eerste en van de Zesde richtlijn, bij elke transactie inzake productie of distributie BTW verschuldigd is, onder aftrek van de BTW waarmee de verrichtingen in eerdere stadia rechtstreeks zijn belast. Volgens vaste rechtspraak maakt het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, integrerend deel uit van de BTW-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen is geheven. Elke beperking van het recht op aftrek heeft gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk en moet in alle lidstaten op gelijke wijze worden toegepast. Afwijkingen zijn dus slechts toegestaan in de gevallen waarin de Zesde richtlijn uitdrukkelijk voorziet (zie met name arrest van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C-177/99 en C-181/99, Jurispr. blz. I-7013, punt 34, en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn legt in expliciete en precieze bewoordingen het beginsel vast, dat de belastingplichtige de bedragen die hem als BTW in rekening zijn gebracht ter zake van hem geleverde goederen of hem verleende diensten, in aftrek kan brengen voorzover deze goederen of diensten voor zijn belaste handelingen worden gebruikt.

44 Het beginsel van het recht op BTW-aftrek is echter onderworpen aan de afwijkende bepaling in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, en met name de

tweede alinea daarvan. Op grond hiervan zijn de lidstaten bevoegd om hun bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn bestaande regelingen inzake uitsluiting van het aftrekrecht te handhaven totdat de Raad de bij dit artikel bedoelde voorschriften vaststelt (zie arrest van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk, C-345/99, Jurispr. blz. I-4493, punt 19). Het staat immers aan de gemeenschapswetgever om een gemeenschappelijke regeling voor de uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek vast te stellen en aldus de nationale BTW-wetgevingen geleidelijk te harmoniseren (zie arrest van 5 oktober 1999, Royscot e.a., C-305/97, Jurispr. blz. I-6671, punt 31).

45 Zoals het Hof reeds in punt 22 van het arrest van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk (C-345/99, reeds aangehaald), heeft geoordeeld, valt een regeling van een lidstaat derhalve onder de in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn opgenomen afwijking en is zij niet in strijd met artikel 17, lid 2, ervan, indien zij na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn wijziging brengt in de draagwijdte van bestaande uitsluitingen door deze te beperken, en daarmee de doelstelling van de Zesde richtlijn dichter benadert.

46 Een nationale regeling vormt daarentegen geen door artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn toegestane afwijking en is in strijd met artikel 17, lid 2, ervan, indien zij de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen na de inwerkingtreding van de richtlijn uitbreidt en zich daardoor van de doelstelling van de richtlijn verwijdert (arrest van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk, C-40/00, Jurispr. blz. I-4539, punt 17).

47 Zoals de Oostenrijkse regering ten slotte terecht heeft opgemerkt, is de verwijzende rechter in beginsel bevoegd om de nationale wetgeving uit te leggen teneinde de inhoud ervan ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn te bepalen en teneinde vast te stellen of de verordening van 1996 de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen na de inwerkingtreding van de richtlijn heeft uitgebreid. Daartoe dient het Hof de verwijzende rechter evenwel de gegevens

voor de uitlegging van het gemeenschapsrechtelijke begrip „[nationale] wetgeving" in de zin van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn te verschaffen.

48 Enerzijds bevat artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn een „standstill"-clausule, volgens welke de nationale uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek die reeds golden vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, mogen worden gehandhaafd (arrest Ampafrance en Sanofi, reeds aangehaald, punt 5). De doelstelling van deze bepaling is, de lidstaten de bevoegdheid te verlenen om alle ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn door de overheidsinstanties daadwerkelijk toegepaste nationale rechtsregels inzake uitsluiting van het aftrekrecht te handhaven totdat de Raad een gemeenschappelijke regeling voor de uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek vaststelt.

49 Gelet op deze eigen doelstelling heeft het begrip „[nationale] wetgeving" in de zin van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn dus niet alleen betrekking op wetgevende handelingen in eigenlijke zin, maar tevens op bestuurshandelingen, zoals de bestuurspraktijken van de overheidsinstanties van de betrokken lidstaat.

50 Wanneer anderzijds in een lidstaat de voorbelasting voor bepaalde voertuigen ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn mocht worden afgetrokken, wordt door de latere vaststelling van een nationale regeling die deze voertuigen van het recht op BTW-aftrek uitsluit, de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn uitgebreid.

51 Bijgevolg moet op de eerste prejudiciële vraag worden geantwoord, dat artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zich ertegen verzet dat een lidstaat na

de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn de uitgaven voor bepaalde motorvoertuigen van het recht op BTW-aftrek uitsluit, wanneer voor deze uitgaven ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn recht op BTW-aftrek bestond volgens een op een ministerieel besluit gebaseerde vaste praktijk van de overheidsinstanties van deze lidstaat.

**De tweede vraag**

52 Met zijn tweede vraag, die uit twee onderdelen bestaat, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, lid 7, eerste zin, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een lidstaat goederen van de BTW-aftrekregeling mag uitsluiten

— zonder de in artikel 29 van de Zesde richtlijn bedoelde voorafgaande raadpleging van het raadgevend comité voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW-comité"), en

— zonder beperking in de tijd, ter consolidatie van de begroting.

*Bij het Hof ingediende opmerkingen*

53 Wat het eerste onderdeel van de tweede vraag betreft, voert de Oostenrijkse regering aan dat de procedure van artikel 29 van de Zesde richtlijn, waarnaar artikel 17, lid 7, eerste zin, verwijst, een zuiver raadgevende functie heeft en in

tegenstelling tot artikel 27 van de Zesde richtlijn geen besluit van de Raad impliceert. Bij niet-toepassing van deze procedure is geen sprake van een wezenlijk proceduregebrek dat tot niet-toepasselijkheid van een nationale BTW-regeling kan leiden.

54 Op basis van onder meer het arrest van 13 februari 1985, Direct Cosmetics (5/84, Jurispr. blz. 617, punt 37), dat handelt over artikel 27, lid 2, van de Zesde richtlijn, voert de Commissie naar analogie aan dat zonder voorafgaande raadpleging van het BTW-comité geen beroep kan worden gedaan op artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn.

55 Gelet op de harmonisatiedoelstelling van de Zesde richtlijn is de tussenkomst van het BTW-comité immers onontbeerlijk bij iedere wijziging van het nationale recht die tot een nieuwe uitsluiting van het aftrekrecht leidt. Alleen deze tussenkomst waarborgt een gecoördineerde toepassing van de bepalingen van de Zesde richtlijn, in de zin van de zestiende overweging van de considerans daarvan. De raadpleging van het BTW-comité is de enige mogelijkheid om vooraf te verifiëren, of de nationale maatregel inderdaad is vastgesteld om conjuncturele redenen in de zin van artikel 17, lid 7, eerste zin, van de Zesde richtlijn.

56 Wat het tweede onderdeel van de tweede vraag betreft, inzake het ontbreken van een beperking in de tijd van een maatregel op basis van artikel 17, lid 7, eerste zin, van de Zesde richtlijn, stelt de Oostenrijkse regering dat deze bepaling, op basis waarvan de lidstaten om conjuncturele redenen goederen van de aftrekregeling mogen uitsluiten, deze lidstaten in staat moet stellen macro-economische onevenwichtigheden te corrigeren, en in het bijzonder het begrotingstekort te verminderen en de staatsschuld terug te betalen. Aangezien volgens deze regering dergelijke maatregelen pas op lange termijn resultaten opleveren en artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn geen termijnen stelt, moet het op basis van deze bepaling mogelijk zijn om maatregelen zonder tijdsbeperking vast te stellen.

57 De Commissie voert aan dat afwijkende bepalingen als artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn strikt moeten worden uitgelegd. Alleen in periodes van sterke afwijkingen ten opzichte van het normale conjunctuurverloop mag een lidstaat dus op basis van artikel 17, lid 7, eerste zin, van de Zesde richtlijn voor bepaalde duur van de gemeenschappelijke regeling inzake BTW-aftrek afwijken. Afwijkingen zonder beperking in de tijd om budgettaire redenen, zoals die omschreven in de verwijzingsbeschikking, zijn derhalve op grond van deze bepaling niet mogelijk.

*Beoordeling door het Hof*

58 Zoals in punt 42 van dit arrest in herinnering is gebracht, maakt het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, integrerend deel uit van de BTW-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. Afwijkingen zijn slechts toegestaan in de gevallen waarin de Zesde richtlijn uitdrukkelijk voorziet.

59 Bepalingen die afwijken van het beginsel van het recht op BTW-aftrek, dat de neutraliteit van deze belasting waarborgt, moeten strikt worden uitgelegd.

60 Wat het eerste onderdeel van de tweede prejudiciële vraag betreft, zij vastgesteld dat artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn voorziet in een van de in de richtlijn geregelde procedures voor het toestaan van afwijkende maatregelen, door te bepalen dat de lidstaten goederen van de aftrekregeling kunnen uitsluiten „onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging".

61 Door deze raadpleging kunnen de Commissie en de andere lidstaten het gebruik controleren dat een lidstaat van de mogelijkheid tot afwijking van de algemene BTW-aftrekregeling maakt, en in het bijzonder nagaan of de betrokken nationale maatregel voldoet aan de voorwaarde dat zij is vastgesteld om conjuncturele redenen.

62 Artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn voorziet daarmee in een procedurele verplichting die de lidstaten moeten vervullen om zich op de daarin opgenomen afwijkende regeling te kunnen beroepen (zie, naar analogie, met betrekking tot artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn, dat eveneens afwijkingen van het stelsel van deze richtlijn bevat, arrest van 10 april 1984, Commissie/België, 342/82, Jurispr. blz. 1861, punt 28).

63 De raadpleging van het BTW-comité is dus een voorafgaande voorwaarde voor het vaststellen van elke maatregel op basis van deze bepaling.

64 Ingevolge de in artikel 189, derde alinea, EG-Verdrag (thans artikel 249, derde alinea, EG) verankerde algemene verplichting zijn de lidstaten gehouden, alle bepalingen van de Zesde richtlijn na te leven (zie arrest van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 33). Voorzover een uitsluiting van de aftrekregeling niet is vastgesteld overeenkomstig artikel 17, lid 7, dat de lidstaten een raadplegingsplicht oplegt, kunnen de nationale belastingautoriteiten een belastingplichtige geen bepaling tegenwerpen die afwijkt van het in artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn vastgelegde beginsel van het recht op BTW-aftrek (zie, naar analogie, met betrekking tot artikel 27, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn, arrest Lennartz, reeds aangehaald, punt 33).

65 In de hoofdgedingen staat vast, dat de Oostenrijkse autoriteiten in strijd met het vereiste van artikel 17, lid 7, eerste zin, van deze richtlijn, het BTW-comité niet hebben geraadpleegd vóór de vaststelling van de verordening van 1996. Derhalve kan de Oostenrijkse regering zich niet ten nadele van belastingplichtigen op deze

verordening beroepen (zie, naar analogie, met betrekking tot artikel 27, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn, arrest Lennartz, reeds aangehaald, punt 34).

66 Wat het tweede onderdeel van de tweede prejudiciële vraag betreft, zij eraan herinnerd dat de lidstaten op basis van artikel 17, lid 7, eerste zin, van de Zesde richtlijn goederen van de aftrekregeling mogen uitsluiten „om conjuncturele redenen".

67 Op basis van deze bepaling mag een lidstaat dus tijdelijke maatregelen vaststellen om het hoofd te bieden aan een conjuncturele situatie waarin zijn economie zich op een gegeven ogenblik bevindt. De toepassing van de in deze bepaling bedoelde maatregelen moet dus beperkt zijn in de tijd en die maatregelen mogen per definitie niet van structurele aard zijn.

68 Bijgevolg mag een lidstaat op basis van artikel 17, lid 7, eerste zin, van de Zesde richtlijn geen maatregelen tot uitsluiting van goederen van de BTW-aftrekregeling vaststellen die geen nadere bepalingen over hun beperking in de tijd bevatten en/of die deel uitmaken van een pakket structurele aanpassingsmaatregelen ter vermindering van het begrotingstekort en terugbetaling van de staatsschuld.

69 Bijgevolg moet op de tweede prejudiciële vraag worden geantwoord, dat artikel 17, lid 7, eerste zin, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een lidstaat geen goederen van de BTW-aftrekregeling mag uitsluiten zonder voorafgaande raadpleging van het BTW-comité. Op basis van deze bepaling mag een lidstaat evenmin maatregelen tot uitsluiting van goederen van de BTW-aftrekregeling vaststellen die geen nadere bepalingen over hun beperking in de tijd bevatten en/of die deel uitmaken van een pakket structurele aanpassingsmaatregelen ter vermindering van het begrotingstekort en terugbetaling van de staatsschuld.

## Kosten

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

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Verwaltungsgerichtshof bij beschikking van 22 september 1999 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, verzet zich ertegen dat een lidstaat na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn (77/388) de uitgaven voor bepaalde motorvoertuigen van het recht op aftrek van belasting over de toegevoegde waarde uitsluit, wanneer voor deze uitgaven ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestond volgens een op een ministerieel besluit gebaseerde vaste praktijk van de overheidsinstanties van deze lidstaat.

2) **Artikel 17, lid 7, eerste zin, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd, dat een lidstaat geen goederen van de regeling inzake aftrek van belasting over de toegevoegde waarde mag uitsluiten zonder de in artikel 29 van deze richtlijn bedoelde voorafgaande raadpleging van het comité. Op basis van deze bepaling mag een lidstaat evenmin maatregelen tot uitsluiting van goederen van de regeling inzake aftrek van belasting over de toegevoegde waarde vaststellen die geen nadere bepalingen over hun beperking in de tijd bevatten en/of die deel uitmaken van een pakket structurele aanpassingsmaatregelen ter vermindering van het begrotingstekort en terugbetaling van de staatsschuld.**

Jann La Pergola Sevón

Wathelet Timmermans

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 8 januari 2002.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

P. Jann