CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL D. RUIZ-JARABO COLOMER

van 27 november 2001 [1]

1. Het Finanzgericht Münster (Duitsland) verzoekt het Hof uit hoofde van artikel 234 EG een uitspraak te doen over de vraag of een onderneming die zich bezighoudt met goederenvervoer over de weg, zijn zetel in Luxemburg heeft en in Duitsland cabotage [2] verricht, verplicht kan zijn in Duitsland motorrijtuigenbelasting te betalen voor de in Luxemburg geregistreerde vrachtwagens.

De Duitse rechterlijke instantie verzoekt in concreto om uitlegging van artikel 6 van verordening (EEG) nr. 3118/93 [3] en van artikel 5 van richtlijn 93/89/EEG. [4]

I — Feiten van het hoofdgeding

2. Verzoekster in het hoofdgeding is Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, die in juni 1989 in Luxemburg is opgericht en waarvan Hoves sinds september 1993 enig vennoot is. Hij is al van het begin af aan de bedrijfsleider, aanvankelijk alleen, sinds maart 1998 ondersteund door B. Jansen-Weber. Hoves is tevens bedrijfsleider van Hoves Speditionsgesellschaft mbH (hierna: „GmbH"), gevestigd in Duitsland.

3. Verzoekster houdt zich bezig met nationaal en internationaal goederentransport. Tot eind 1995 was zij uit hoofde van een overeenkomst uit 1993 uitsluitend als vrachtvervoerder voor de GmbH werkzaam. Volgens deze overeenkomst verzorgde de GmbH de planning voor de inzet van de voertuigen en de chauffeurs en rekende zij na uitvoering van de vrachtorders door middel van creditnota's met verzoekster af. Sinds 1996 is zij ook als expeditiebedrijf werkzaam en verricht zij internationaal vervoer voor verschillende opdrachtgevers. Zij heeft acht chauffeurs in dienst, die allen woonachtig zijn in Duitsland en, naar het schijnt, na het werk de voertuigen mee naar huis nemen. Onder-

1 — Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 — Zoals door het woordenboek van de Spaanse taal van de Real Academia (22e druk, 2001) wordt bevestigd, doelt de Spaanse term „cabotaje" op de scheepvaart tussen havens van eenzelfde land. Op juridisch gebied is die term uitgebreid tot het vervoer binnen een land langs andere dan maritieme weg.

3 — Verordening (EEG) nr. 3118/93 van de Raad van 25 oktober 1993 tot vaststelling van de voorwaarden waaronder vervoersondernemers worden toegelaten tot het binnenlands goederenvervoer over de weg in een lidstaat waar zij niet gevestigd zijn (PB L 279, blz. 1).

4 — Richtlijn 93/89/EEG van de Raad van 25 oktober 1993 betreffende de toepassing door de lidstaten van de belastingen op sommige voor het goederenvervoer over de weg gebruikte voertuigen en van de voor het gebruik van sommige infrastructuurvoorzieningen geheven tolgelden en gebruiksrechten (PB L 279, blz. 32).

houd en reparatie van de vrachtwagens vinden hoofdzakelijk bij de GmbH plaats. Commerciële beslissingen van ondergeschikt belang en in verband met de dagelijkse gang van zaken worden genomen door een medewerkster in Luxemburg, waar Hoves ten minste twee keer per maand gedurende enkele dagen verblijft.

4. In totaal vijftien vrachtwagens zijn in Luxemburg op naam van verzoekster geregistreerd, waarvoor zij aldaar motorrijtuigenbelasting betaalt. Voor deze voertuigen hebben de Luxemburgse autoriteiten haar overeenkomstig artikel 5 van verordening nr. 4059/89 [5] cabotagevergunningen verleend.

5. Verzoekster heeft bij het Bundesamt für Finanzen een verzoek tot teruggaaf van voorbelasting ingediend voor de periode van januari 1993 tot en met december 1994, welk verzoek werd afgewezen. In het kader van een daaromtrent bij het Finanzgericht Köln (Duitsland) aanhangige procedure heeft het Bundesamt für Finanzen de Luxemburgse autoriteiten op basis van richtlijn 77/799 [6] om juridische en administratieve bijstand verzocht, teneinde de plaats te bepalen van waaruit de vennootschap werd geleid.

In juli 1996 deelden deze autoriteiten mede dat verzoekster in Luxemburg noch over een eigen werkplaats, noch over parkeerplaatsen voor de vrachtwagens beschikte. Naar hun mening lag de plaats van waaruit de vennootschap wordt geleid in de zin van artikel 6, lid 3, van het Verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing [7] niet in Luxemburg, maar in Duitsland, daar de activiteit in Luxemburg in wezen slechts de organisatie van de vervoersverrichtingen omvatte en de voor verzoekster belangrijke beslissingen uitsluitend werden genomen door Hoves, die in Duitsland woonachtig is en daar ook gewoonlijk verblijft. Of de kantoorruimten te Remich en te Esch-sur-Alzette (Luxemburg) als een vestiging in de zin van het Belastingverdrag kunnen worden aangemerkt, is zeer de vraag, maar sinds 9 februari 1996 is er een vestiging te Bertrange.

6. Het Bundesamt für Finanzen en verweerder, het Finanzamt Borken (hierna: „verweerder"), hebben dit standpunt overgenomen en zijn ervan uitgegaan dat het hoofdkantoor van verzoekster zich in Duitsland bevond. Verweerder schatte de

5 — Verordening (EEG) nr. 4059/89 van de Raad van 21 december 1989 tot vaststelling van de voorwaarden waaronder niet in een lidstaat woonachtige vervoersondernemers aldaar tot het binnenlands goederenvervoer over de weg worden toegelaten (PB L 390, blz. 3).

6 — Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15).

7 — Verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing, gesloten tussen het Groothertogdom Luxemburg en de Bondsrepubliek Duitsland op 23 augustus 1958, gewijzigd op 15 juli 1973 (BGBl. 1959 II, blz. 1270, en BGBl. 1978 II, blz. 111).

maatstaven van heffing voor de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting voor de jaren 1989-1995, voor de vermogensbelasting voor het jaar 1992 en voor de loonbelasting voor de jaren 1989-1994. Op de hiertegen ingediende bezwaarschriften was nog niet beslist op de datum van de verwijzingsbeschikking.

7. Gelijktijdig heeft verweerder de motorrijtuigenbelasting voor de jaren 1991-1996 voor de op naam van verzoekster in Luxemburg geregistreerde vrachtwagens geschat op 309 909 DEM. Dit bedrag is op grond van de door verzoekster meegedeelde technische gegevens verlaagd tot 166 420 DEM.

8. De bezwaarschriften van verzoekster werden afgewezen, omdat de Duitse belastingdienst van mening was dat de vrachtwagens in de hierboven beschreven omstandigheden wederrechtelijk waren gebruikt in de zin van § 1, lid 1, sub 3, en § 2, lid 5, van het Kraftfahrzeugsteuergesetz (KraftStG), los van het feit dat de voertuigen in Luxemburg waren geregistreerd en daar de vereiste cabotagevergunningen hadden gekregen. De voertuigen werden immers gewoonlijk in Duitsland gestald, en het op grond van § 23 Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung vereiste kentekenbewijs was voor hen niet afgegeven. De Duitse belastingdienst was voorts van mening dat verzoekster zich ook niet op artikel 5 van richtlijn 93/89 kon beroepen en dat de in Luxemburg afgegeven cabotagevergunningen irrelevant waren.

9. Voor het Finanzgericht Münster vordert verzoekster nietigverklaring van de beslissingen op bezwaar en van de aanslagen ter zake van de motorrijtuigenbelasting; verweerder vordert verwerping van het beroep.

II — Prejudiciële vragen

10. Ter beslechting van dit geschil heeft het Finanzgericht besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

„1) Verzet artikel 6 van verordening (EEG) nr. 3118/93 van de Raad van 25 oktober 1993 (PB L 279, blz. 1) zich tegen nationale regelingen die ertoe leiden dat motorrijtuigenbelasting wordt geheven over het gebruik van motorvoertuigen voor goederenvervoer over de weg, die in een andere lidstaat van de Europese Unie zijn geregistreerd, waarvoor in die lidstaat een cabotage-

vergunning is afgegeven, die cabotagevervoer in de Bondsrepubliek Duitsland verrichten en die daar gewoonlijk zijn gestald?

2) Verzet artikel 5 van richtlijn 93/89/EEG van de Raad van 25 oktober 1993 (PB L 279, blz. 32) zich in gevallen als bedoeld in de eerste vraag tegen een nationale regeling als neergelegd in § 1, lid 1, sub 2, tweede volzin, tweede zinsnede, Kraftfahrzeugsteuergesetz, juncto § 1, lid 1, sub 3, Kraftfahrzeugsteuergesetz?"

III — Nationale regeling

11. Volgens de gegevens van het Finanzgericht Münster golden in de betrokken periode de volgende Duitse bepalingen:

A — *Kraftfahrzeugsteuergesetz* (wet op de motorrijtuigenbelasting)

§ 1 (in de vóór 1 januari 1995 toepasselijke versie)

„1) Aan motorrijtuigenbelasting is onderworpen

1. [...]

2. het houden van buitenlandse voertuigen voor verkeer op de openbare weg, zolang de voertuigen zich op nationaal grondgebied bevinden;

3. het wederrechtelijk gebruik van voertuigen; [...]"

§ 1 (in de vanaf 1 januari 1995 toepasselijke versie)

„1) Aan motorrijtuigenbelasting is onderworpen:

1. [...]

2. het houden van buitenlandse voertuigen voor verkeer op de openbare weg, zolang de voertuigen zich op

nationaal grondgebied bevinden. Hiervan zijn uitgezonderd uitsluitend voor het goederenvervoer over de weg bestemde motorrijtuigen of samenstellen van voertuigen met een verkeersrechtelijk toegestaan totaalgewicht van ten minste 12 ton, die overeenkomstig artikel 5 van richtlijn 93/89/EEG van de Raad van 25 oktober 1993 (PB L 279, blz. 32) in een andere lidstaat van de Europese Gemeenschap zijn geregistreerd; dit geldt niet voor de gevallen als bedoeld sub 3 [8];

3. het wederrechtelijk gebruik van voertuigen; [...]"

§ 2 Begripsbepalingen, medewerking van de verkeersautoriteiten

„[...]

4) Een voertuig is een buitenlands voertuig, wanneer het volgens de registratieprocedure van een andere staat is geregistreerd.

5) Van wederrechtelijk gebruik in de zin van deze wet is sprake, wanneer met een voertuig op het nationale grondgebied zonder de verkeersrechtelijk vereiste registratie gebruik wordt gemaakt van de openbare weg. [...]"

B — *Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung* (regeling inzake de toelating van motorrijtuigen tot het wegverkeer)

§ 18 Verplichte registratie

„Motorrijtuigen met een door de aard van de constructie bepaalde maximumsnelheid van meer dan 6 km/h en hun aanhangers (door motorrijtuigen getrokken voertuigen, met uitzondering van rij-onklare voertuigen die worden afgesleept en van takelwagens) mogen op de openbare weg uitsluitend in werking worden gesteld, voorzover zij tot het verkeer zijn toegelaten door de afgifte van een keuringsbewijs of een EG-typegoedkeuring en door de afgifte van een kentekenbewijs voor motorrijtuigen of aanhangwagens door de daartoe bevoegde instantie."

§ 23 Afgifte van een kentekenbewijs

„1) De afgifte van een kentekenbewijs voor een motorrijtuig of een aanhangwagen geschiedt op aanvraag van de beschik-

8 — Volgens de Commissie is deze bepaling ingevoerd bij het Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes und anderer Gesetze van 9 augustus 1994 (BGBl. I, blz. 2058). Het Finanzgericht zet in de verwijzingsbeschikking uiteen dat de wetgever met deze bepaling de omzetting van richtlijn 93/89 in nationaal recht heeft beoogd.

kingsbevoegde bij de tot afgifte bevoegde instantie van het district waarin het voertuig gewoonlijk zal zijn gestald."

12. Volgens de verwijzingsbeschikking is de plaats waar het voertuig gewoonlijk wordt gestald de plaats van waaruit het rechtstreeks wordt ingezet voor het gebruik op de openbare weg en waar het na afloop stilstaat. In het interregionaal vervoer is het de plaats van waaruit wordt beslist over de inzet van het voertuig, met inbegrip van de rusttijd van de chauffeurs. [10]

C — *Verordnung über internationalen Kraftfahrzeugverkehr* [9] (regeling inzake het internationale motorrijtuigenverkeer)

§ 1

„1) Buitenlandse motorrijtuigen en door motorrijtuigen getrokken aanhangwagens worden toegelaten tot het tijdelijk verkeer op het gebied waarop deze verordening van toepassing is, wanneer een bevoegde autoriteit daartoe

a) [...]

b) een buitenlands registratiebewijs heeft afgegeven en de motorrijtuigen niet gewoonlijk gestald worden op het gebied waarop deze verordening van toepassing is."

IV — Gemeenschapsrecht

13. In december 1989 heeft de Raad een tijdelijke cabotageregeling ingevoerd bij verordening (EEG) nr. 4059/89, die bepaalde dat met ingang van 1 juli 1990 alle ondernemers in het beroepsgoederenvervoer over de weg die gevestigd waren in een lidstaat en aldaar gemachtigd waren internationaal goederenvervoer over de weg te verrichten, onder bepaalde voorwaarden werden toegelaten tot het tijdelijk verrichten van binnenlands beroepsgoederenvervoer over de weg in een andere lidstaat, zonder aldaar een zetel of andere vestiging te hebben. De cabotage moest plaatsvinden in het kader van een communautair contingent van 15 000 vergunningen die twee maanden geldig waren. Deze verordening was tot en met 31 december 1992 van toepassing; de Raad moest vóór 1 juli 1992 de definitieve cabotageregeling vaststellen.

9 — RGBl. I 1934, blz. 1137.

10 — Arrest van het Bundesfinanzhof van 21 november 1989, VII R 59/87, BFH/NV 1990, blz. 602.

Het Hof heeft deze verordening nietig verklaard wegens schending van wezenlijke vormvoorschriften door de Raad, doordat hij het Parlement niet opnieuw heeft geraadpleegd, hoewel de vastgestelde regeling afweek van de tekst waarover het Parlement zich had uitgesproken. Het Hof heeft echter geoordeeld dat de gevolgen van de nietig verklaarde verordening gehandhaafd dienden te blijven totdat de Raad, na reguliere raadpleging van het Parlement, een nieuwe regeling ter zake zou hebben vastgesteld. [11]

14. In oktober 1993 heeft de Raad verordening nr. 3118/93 vastgesteld, waarmee een nieuwe tijdelijke cabotageregeling werd ingevoerd voor de periode van januari 1994 tot en met juni 1998, in het kader van een communautair contingent van 30 000 vergunningen voor twee maanden, dat jaarlijks met 30 % zou worden verhoogd vanaf januari 1995. [12] In Luxemburg werden in 1994 1 207 van deze vergunningen afgegeven, in 1995 1 570, in 1996 2 041, in 1997 2 654 en in de eerste helft van 1998 1 726. Sinds 1 juli 1998 worden alle niet-ingezeten vervoersondernemers die aan de voorwaarden van artikel 1 voldoen, toegelaten tot het tijdelijk en zonder kwantitatieve beperkingen verrichten van binnenlands goederenvervoer over de weg in een andere lidstaat, zonder aldaar een zetel of andere vestiging te hebben.

15. De bepaling van verordening nr. 3118/93 waarvan de beslechting van de zaak afhangt, is artikel 6, leden 1 en 3, dat als volgt luidt:

„1. Onder voorbehoud van de toepassing van de communautaire voorschriften, gelden voor het verrichten van cabotagevervoer de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften van de lidstaat van ontvangst op de volgende gebieden:

a) de tarieven en contractuele voorwaarden van het vervoer;

b) de afmetingen en gewichten van wegvoertuigen: de afmetingen en gewichten mogen eventueel groter zijn dan die welke in de lidstaat van vestiging van de vervoersondernemer gelden, doch zij mogen in geen geval groter zijn dan de technische normen die door de in artikel 1, lid 1, van richtlijn 86/364/EEG bedoelde conformiteitsbewijzen zijn gecertificeerd;

c) de voorschriften inzake het vervoer van sommige categorieën goederen, met name gevaarlijke goederen, bederfelijke levensmiddelen, levende dieren;

11 — Arrest van 16 juli 1992, Parlement/Raad (C-65/90, Jurispr. blz. I-4593, punten 21 en 24).

12 — Deze verordening is bij verordening (EG) nr. 3315/94 van de Raad van 22 december 1994 (PB L 350, blz. 9) in geringe mate gewijzigd.

d) de rij- en rusttijden;

e) de belasting over de toegevoegde waarde (BTW) op vervoersdiensten.

[...]"

„3. De in lid 1 bedoelde bepalingen moeten op niet gevestigde vervoersondernemers worden toegepast onder dezelfde voorwaarden als die waaraan de betrokken lidstaat zijn eigen onderdanen onderwerpt, zodat duidelijke of verhulde discriminatie op grond van nationaliteit of plaats van vestiging daadwerkelijk wordt uitgesloten."

16. Op de dag waarop de Raad verordening nr. 3118/93 heeft vastgesteld, keurde hij tevens richtlijn 93/89 goed, die de lidstaten de verplichting oplegde tot harmonisatie van hun regelingen over de belastingheffing van voor het goederenvervoer over de weg ingezette voertuigen, op basis van minimumtarieven volgens het aantal assen en het toegestaan totaalgewicht. Deze richtlijn moest vóór 1 januari 1995 zijn omgezet.

Artikel 3 vermeldt de benaming van de betrokken belasting in elke lidstaat: voor Luxemburg was het de „taxe sur les véhicules automoteurs" en voor Duitsland de „Kraftfahrzeugsteuer".

Artikel 5 bepaalt: „Wanneer het gaat om in een lidstaat geregistreerde voertuigen worden de in artikel 3 genoemde belastingen uitsluitend door de lidstaat van registratie geheven."

Het Hof heeft deze richtlijn nietig verklaard wegens schending van wezenlijke vormvoorschriften door de Raad, doordat hij het Parlement niet opnieuw heeft geraadpleegd nadat hij het ontwerp van de Commissie had gewijzigd. Ook in dit geval heeft het Hof geoordeeld dat de gevolgen ervan gehandhaafd dienden te blijven totdat de Raad een nieuwe regeling zou hebben vastgesteld [13]; deze is pas in juni 1999 in werking getreden. [14] De lidstaten moesten hun nationale wetgeving vóór 1 juli 2000 aanpassen. Noch artikel 3, voorzover dit de benaming van de motorrijtuigenbelasting in Luxemburg en Duitsland betreft, noch artikel 5, om de uitlegging waarvan het Finanzgericht Münster verzoekt, is door richtlijn 99/62 gewijzigd.

13 — Arrest van 5 juli 1995, Parlement/Raad (C-21/94, Jurispr. blz. I-1827, punten 28 en 32).

14 — Richtlijn 1999/62/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 juni 1999 betreffende het in rekening brengen van het gebruik van bepaalde infrastructuurvoorzieningen aan zware vrachtvoertuigen (PB L 187, blz. 42).

V — De procedure voor het Hof

17. Verzoekster in het hoofdgeding, de Franse regering en de Commissie hebben binnen de termijn van artikel 20 van het Reglement voor de procesvoering schriftelijke opmerkingen ingediend.

Ter terechtzitting van 16 oktober 2001 hebben de vertegenwoordiger van het Finanzamt Borken, de gemachtigde van het Verenigd Koninkrijk en de gemachtigde van de Commissie mondelinge opmerkingen gemaakt.

VI — De prejudiciële vragen

A — *De eerste vraag*

18. Met deze vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 6 van verordening nr. 3118/93 zich verzet tegen bepalingen van een lidstaat krachtens welke op het gebruik van vrachtwagens op het grondgebied van deze lidstaat, waar zij gewoonlijk zijn gestald, motorrijtuigenbelasting wordt geheven, op grond dat de vrachtwagens zijn geregistreerd in een andere lidstaat, waar voor hen een cabotagevergunning is afgegeven.

19. Volgens verzoekster in het hoofdgeding dient deze vraag bevestigend te worden beantwoord, daar zij de motorrijtuigenbelasting in de lidstaat van registratie, namelijk Luxemburg, heeft betaald. In deze lidstaat zijn haar de communautaire vergunningen en cabotagevergunningen voor de betrokken voertuigen afgegeven, na jaarlijkse controle of is voldaan aan de voorwaarden, die in het bijzonder betrekking hebben op de bepaling van de zetel van het bedrijf en de plaats waar de voertuigen gewoonlijk worden gestald, alsmede op technische en economische voorschriften. Zij heeft weliswaar in Luxemburg nooit een eigen werkplaats of parkeerplaatsen voor de vrachtwagens gehad, maar indien dit voor de exploitatie van een vervoersbedrijf noodzakelijk zou zijn geweest, zouden de Luxemburgse autoriteiten haar geen vergunning voor de betrokken werkzaamheden hebben afgegeven.

Het centrum van de werkzaamheden van het bedrijf dient te worden bepaald aan de hand van een reeks objectieve criteria, zoals het feit dat de voertuigen zich in grote meerderheid in het buitenland bevonden; de rusttijden voor de vrachtwagens in Luxemburg minstens even lang waren als in Duitsland; de registratie en de belasting van de voertuigen plaatsvonden in Luxemburg; de technische controles om de twee jaar in Luxemburg werden uitgevoerd; de vrachtwagens aldaar tankten en er waren verzekerd; de chauffeurs in Luxemburg

waren aangemeld en verzekerd; het bedrijf gebruik maakte van Luxemburgse vervoersvergunningen, waarvoor jaarlijks een nieuwe aanvraag werd ingediend; de in Luxemburg vigerende toegangsvoorwaarden voor het beroep werden nageleefd; de vennootschap regelmatig werd gecontroleerd door de Luxemburgse autoriteiten en in Luxemburg belastingplichtig was.

20. Verweerder heeft mondelinge opmerkingen gemaakt, om de door de Commissie voorgestelde uitlegging van de communautaire bepalingen te weerleggen. Hij is van mening dat verordening nr. 3118/93, die sinds 1 januari 1994 rechtstreeks toepasselijk is, de lidstaten niet belette om vóór 1 januari 1995 — de datum waarop zij hun interne wetgeving moesten hebben gewijzigd om aan richtlijn 93/89 te voldoen — hun regeling inzake motorrijtuigenbelasting toe te passen.

21. De Franse regering voert aan dat de motorrijtuigenbelasting niet uitdrukkelijk wordt genoemd in artikel 6 van verordening nr. 3118/93, waarin wordt vastgelegd op welke terreinen het verrichten van cabotagevervoer aan het recht van de lidstaat van ontvangst onderworpen is. Dit artikel geldt echter onverminderd de communautaire regeling. Bovendien is de heffing door de lidstaten van belastingen op motorvoertuigen voor goederenvervoer over de weg geregeld bij richtlijn 93/89, waarvan artikel 5 bepaalt dat de belastingen uitsluitend door de lidstaat van registratie worden geheven; de richtlijn maakt echter geen onderscheid naar de soort vervoer — cabotage of anderszins — waarvoor de voertuigen worden ingezet.

22. Ter terechtzitting heeft de gemachtigde van het Verenigd Koninkrijk betoogd dat cabotagevervoer een uitzondering is op de algemene regel dat de motorrijtuigenbelasting wordt geheven door de lidstaat waarin de voertuigen worden gebruikt. Gezien de doelstelling van verordening nr. 3118/93 en het feit dat de registratie van de voertuigen en de belastbaarheid hand in hand gaan, is de door Duitsland verlangde belasting op de door verzoekster in Luxemburg geregistreerde voertuigen onverenigbaar met artikel 6.

23. De Commissie is van mening dat de lidstaat van ontvangst krachtens artikel 6 van verordening nr. 3118/93 geen motorrijtuigenbelasting kan heffen zolang de door de lidstaat van vestiging afgegeven cabotagevergunning geldt, ongeacht waar het voor het cabotagevervoer gebruikte voertuig in het betrokken tijdvak gewoonlijk wordt gestald.

24. Ter beantwoording van de eerste vraag wijs ik erop, dat ingevolge artikel 92, lid 1, van het groothertogelijk besluit van 23 november 1955 tot regeling van het

verkeer op alle openbare wegen [15], elk voertuig dat eigendom is van een in Luxemburg gevestigde rechtspersoon, in Luxemburg moet worden geregistreerd. Daarom is verzoekster, die in Luxemburg is opgericht en daar haar zetel heeft, verplicht haar voertuigen daar te laten registreren.

Het Hof heeft recentelijk bevestigd dat vennootschappen het recht hebben om in een andere lidstaat hun activiteit uit te oefenen door middel van een agentschap, filiaal of dochtervennootschap, daar hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging, naar het voorbeeld van de nationaliteit van natuurlijke personen, dient ter bepaling van hun binding aan de rechtsorde van een lidstaat. [16]

25. Ingevolge artikel 71 EG stelt de Raad de voorwaarden vast waaronder vervoersondernemers worden toegelaten tot nationaal vervoer in een lidstaat waarin zij niet woonachtig zijn. Krachtens deze bepaling moet ten aanzien van dienstverrichters elke beperking op grond van hun nationaliteit of hun vestiging in een andere lidstaat dan die waarin de dienst moet worden verricht, worden opgeheven.

De Raad is deze verplichting nagekomen door de vaststelling van verordening nr. 4059/89 in 1989 en, nadat deze door het Hof nietig was verklaard, door de goedkeuring van verordening nr. 3118/93, die op 1 januari 1994 in werking is getreden. Vanaf die dag kunnen de in artikel 1 omschreven ondernemers in het beroepsgoederenvervoer over de weg worden toegelaten tot het tijdelijk verrichten van binnenlands beroepsgoederenvervoer in een andere lidstaat, cabotagevervoer genoemd, zonder aldaar een zetel of andere vestiging te hebben.

26. Volgens artikel 3 zendt de Commissie de cabotagevergunningen aan de lidstaten van vestiging, die deze afgeven aan de vervoersondernemingen die daarom verzoeken.

27. Zodra de cabotagevergunning is afgegeven, is het verrichten van cabotagevervoer aan het gemeenschapsrecht onderworpen; een uitzondering daarop vormen de volgende limitatief opgesomde gebieden, waarop de ondernemers volgens artikel 6 de nationale bepalingen van de lidstaat van ontvangst moet nakomen: a) de tarieven en contractuele voorwaarden van het vervoer; b) de afmetingen en gewichten van wegvoertuigen; c) de voorschriften inzake het vervoer van sommige categorieën goederen, met name gevaarlijke goederen, bederfelijke levensmiddelen en levende dieren; d) de rij- en rusttijden; e) de belasting over de toegevoegde waarde op vervoersdiensten.

15 — Mém. 1955, blz. 1413 en 1462.

16 — Arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk (270/83, Jurispr. blz. 273, punt 18); 10 juli 1986, Segers (79/85, Jurispr. blz. 2375, punt 13); 13 juli 1993, Commerzbank (C-330/91, Jurispr. blz. I-4017, punt 13); 16 juli 1998, ICI (C-264/96, blz. I-4695, punt 20), en 9 maart 1999, Centros (C-212/97, Jurispr. blz. I-1459, punt 20).

28. Niet wordt betwist dat verzoekster in het litigieuze tijdvak in het bezit was van cabotagevergunningen die de Luxemburgse autoriteiten voor het verrichten van beroepsgoederenvervoer in Duitsland hebben afgegeven, zodat verordening nr. 3118/93 op haar van toepassing is. Zoals gezegd, is noch de regeling betreffende de registratie van voertuigen, noch die betreffende de motorrijtuigenbelasting opgenomen onder de in artikel 6 opgesomde wettelijke verplichtingen die ondernemers die cabotagevervoer verrichten, in de lidstaat van ontvangst moeten nakomen.

29. Daarom kan Duitsland, als lidstaat van ontvangst met betrekking tot het door verzoekster verrichte cabotagevervoer, mijns inziens verzoekster niet verplichten de Duitse bepalingen over de registratie en over de motorrijtuigenbelasting na te leven.

30. Deze oplossing strookt niet alleen met het gemeenschapsrecht, maar is mijns inziens ook aangewezen, omdat cabotagevervoer per definitie tijdelijk is, aangezien de ondernemer in de lidstaat van ontvangst geen zetel of andere vestiging heeft. Cabotagevervoer is naar zijn aard een tijdelijke activiteit; het is immers een dienstverrichting zonder de duurzaamheid die kenmerkend is voor het bezit van een zetel. Het zou contraproductief en vooral niet rendabel zijn indien de ondernemingen, telkens als zij cabotagevervoer willen verrichten, de motorrijtuigenbelasting van de lidstaat van ontvangst zouden moeten betalen.

Het Hof heeft gepreciseerd dat het tijdelijke karakter van de werkzaamheden niet enkel aan de hand van de duur van de dienst moet worden beoordeeld, doch tevens aan de hand van de frequentie, de periodiciteit of de continuïteit ervan. [17]

31. Het Finanzgericht Münster zet in zijn beschikking uiteen, dat volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof de plaats waar het voertuig gewoonlijk wordt gestald de plaats is van waaruit het rechtstreeks wordt ingezet voor het gebruik op de openbare weg en waar het na afloop stilstaat; in het interregionaal vervoer — zoals in het hoofdgeding — is dit de plaats waar het voertuig wordt ingezet, anders gezegd, de plaats van waaruit wordt beslist over de inzet van het voertuig ten behoeve van het vervoer, met inbegrip van de rusttijd van de chauffeurs.

Tegen de toepassing van dit arrest op het onderhavige geval kunnen mijns inziens meerdere bezwaren worden ingebracht. In de eerste plaats is het gewezen vóór de vaststelling van verordening nr. 4059/89, waarvan artikel 5 inhoudelijk overeenkomt

17 — Arrest van 30 november 1995, Gebhard (C-55/94, Jurispr. I-4165, punt 27).

met artikel 6 van verordening nr. 3118/93; het kon dus geen rekening houden met het feit dat in andere lidstaten gevestigde transportondernemingen zouden worden toegelaten tot het binnenlands vervoer zonder hun zetel te hoeven veranderen of een vestiging te hoeven openen. In de tweede plaats is het, aangezien de cabotage deel uitmaakt van het binnenlands vervoer, alleen maar logisch dat, zolang deze werkzaamheden in Duitsland worden verricht, de voertuigen in Duitsland voor het vervoer worden ingezet en aldaar worden gestald. En ten slotte lijkt het nogal achterhaald om uit te gaan van een centrale plaats van waaruit over de inzet van de voertuigen wordt beslist, voor een zo klein bedrijf als dat van Hoves in Luxemburg klaarblijkelijk is, waar een of twee personen over de inzet van de voertuigen beslissen en in een tijd waarin de communicatietechniek zich zo sterk ontwikkeld heeft.

32. Tussen partijen wordt niet betwist dat verzoekster in het gehele betrokken tijdvak over vergunningen voor het verrichten van cabotagevervoer in Duitsland beschikte die de Luxemburgse autoriteiten hadden afgegeven, en dat zij geen vestiging in Duitsland had.

Ik ontken niet dat het twijfelachtig kan voorkomen dat verzoekster gedurende een aantal jaren achtereen over cabotagevergunningen voor twee maanden beschikte, als men bedenkt dat een cabotagevergunning volgens artikel 3, lid 3, van verordening nr. 3118/93 slechts voor één voertuig tegelijk mag worden gebruikt. Ook acht ik het zeer de vraag of verzoekster, op wier naam in Luxemburg 15 voertuigen staan geregistreerd, in staat is deze met acht chauffeurs te exploiteren. Als het bovendien slechts deze acht in Duitsland wonende chauffeurs zijn die hun voertuig mee naar huis nemen, waarom verlangt verweerder dan dat voor alle vijftien voertuigen van verzoekster belasting wordt betaald?

33. Volgens de rechtspraak van het Hof is een lidstaat gerechtigd maatregelen te treffen om te verhinderen dat sommige van zijn onderdanen de krachtens het EG-Verdrag geschapen mogelijkheden misbruiken om zich te onttrekken aan de werkingssfeer van hun nationale wetgeving; een beroep op het gemeenschapsrecht met het oog op misbruik of bedrog is niet toegestaan. [18]

34. Duitsland lijkt echter geen gebruik te hebben gemaakt van de mogelijkheid tot

18 — Zie, onder meer, op het gebied van het vrij verkeer van diensten, arresten van 3 december 1974, Van Binsbergen (33/74, Jurispr. blz. 1299, punt 13), 3 februari 1993, Veronica Omroep Organisatie (C-148/91, Jurispr. blz. I-487, punt 12), en 5 oktober 1994, TV10 (C-23/93, Jurispr. blz. I-4795, punt 21); op het gebied van de vrijheid van vestiging, arresten van 7 februari 1979, Knoors (115/78, Jurispr. blz. 399, punt 25), 3 oktober 1990, Bouchoucha (C-61/89, Jurispr. blz. I-3551, punt 14), en het arrest Centros (reeds aangehaald, punt 24); op het gebied van het vrij verkeer van goederen, arrest van 10 januari 1985, Leclerc e.a. (229/83, Jurispr. blz. 1, punt 27); op het gebied van de sociale zekerheid, arrest van 2 mei 1996, Paletta (C-206/94, Jurispr. blz. I-2357, punt 24); op het gebied van het vrij verkeer van werknemers, arrest van 21 juni 1988, Lair (39/86, Jurispr. blz. 3161, punt 43); op het gebied van het gemeenschappelijk landbouwbeleid, arrest van 3 maart 1993, General Milk Products (C-8/92, Jurispr. blz. I-779, punt 21) en op het gebied van het vennootschapsrecht, arrest van 12 mei 1998, Kefalas e.a. (C-367/96, Jurispr. blz. I-2843, punt 20).

controle die verordening nr. 3118/93 de autoriteiten van de lidstaat van ontvangst verleent; daarin wordt namelijk bepaald dat de cabotagevergunning het motorvoertuig dient te vergezellen en op verzoek van de met het toezicht belaste beambten te allen tijde dient te worden getoond. Bovendien verplicht artikel 8 de lidstaten elkaar bijstand te verlenen voor de toepassing van de verordening en machtigt het de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van ontvangst, onverminderd eventuele strafvervolging, op niet-discriminerende basis sancties te treffen tegen de niet aldaar gevestigde vervoersondernemer die op hun grondgebied bij het verrichten van cabotagevervoer inbreuken op de verordening of de communautaire of nationale vervoersvoorschriften heeft gepleegd. Die sancties kunnen gaan van een waarschuwing tot een tijdelijk verbod op het verrichten van cabotagevervoer op het grondgebied van de lidstaat van ontvangst. De inbreuken en de sancties dienen medegedeeld te worden aan de lidstaat van vestiging, die na raadpleging van de bevoegde autoriteit van de lidstaat van ontvangst, als sanctie de vergunning tot het uitoefenen van het beroep van ondernemer in het goederenvervoer over de weg kan intrekken.

Als de Duitse autoriteiten van mening waren dat verzoekster inbreuk maakte op de door Luxemburg afgegeven cabotagevergunningen, hadden zij gebruik moeten maken van de manœuvreerruimte van verordening nr. 3118/93, in plaats van verzoekster te willen verplichten tot betaling van motorrijtuigenbelasting voor vijftien vrachtwagens waarvoor zij in Luxemburg al belasting had betaald, hetgeen meer lijkt op een verkapte sanctie die niet in het gemeenschapsrecht is voorzien dan op een algemeen geldende wettelijke verplichting.

35. Daarom staat artikel 6 van verordening nr. 3118/93 mijns inziens in de weg aan bepalingen van een lidstaat krachtens welke op het gebruik van vrachtwagens op het grondgebied van deze lidstaat, waar zij gewoonlijk zijn gestald, motorrijtuigenbelasting wordt geheven, op grond dat zij zijn geregistreerd in een andere lidstaat, waar voor hen een cabotagevergunning is afgegeven.

B — *De tweede vraag*

36. Deze vraag wijst het Hof op de bepalingen van het Duitse Kraftfahrzeugsteuergesetz, dat in de vraag uitdrukkelijk wordt genoemd, zonder dat de inhoud ervan wordt gepreciseerd. De betrokken bepalingen ontheffen enerzijds in een andere lidstaat geregistreerde vrachtwagens van de belastingplicht, en sluiten anderzijds wederrechtelijk gebruikte voertuigen van dit voordeel uit. De definitie van het begrip wederrechtelijk gebruik staat in § 2, lid 5, KraftStG; van een dergelijk gebruik is sprake, wanneer met een voertuig aan het verkeer in Duitsland wordt deelgenomen zonder de krachtens geldend recht vereiste verkeersrechtelijke registratie in Duitsland.

De nationale rechter voert echter aan dat § 1, lid 1, sub 2, tweede volzin, tweede zinsnede, met inachtneming van de rechtspraak van de hoogste rechterlijke instanties over de plaats waar een voertuig gewoonlijk wordt gestald, een belastingplicht in Duitsland invoert, ook wanneer het voertuig in het buitenland is geregistreerd. Zoals ondubbelzinnig blijkt uit de toelichting bij de wet, heeft de Duitse wetgever, door uit te gaan van de plaats waar het voertuig gewoonlijk wordt gestald en niet van de plaats van registratie om eventuele belastingontwijking te voorkomen, voor gevallen als die van verzoekster bewust een belastbaar feit gecreëerd dat losstaat van de registratie.

Naar mijn mening is de nationale rechter niet zozeer geïnteresseerd in de vraag of verzoekster mogelijk verplicht is om de voertuigen in Duitsland te laten registreren, maar in de vraag of verzoekster in meer dan één staat belastingplichtig is, wanneer de lidstaat van ontvangst bepalingen op haar toepast, die voorrang geven aan de plaats waar het voertuig gewoonlijk wordt gestald, zoals uitgelegd in de Duitse rechtspraak.

37. Derhalve wenst het Finanzgericht met deze vraag te vernemen of in de gevallen als beschreven in de eerste vraag, artikel 5 van richtlijn 93/89 in de weg staat aan nationale bepalingen die weliswaar het gebruik van voertuigen die geregistreerd zijn in een andere lidstaat waar om die reden reeds belasting is geheven, vrijstellen van de betaling van motorrijtuigenbelasting, maar deze technische vrijstelling niet-toepasselijk verklaren in geval van wederrechtelijk gebruik, waarvan sprake is wanneer het buitenlandse voertuig gewoonlijk op nationaal grondgebied is gestald.

38. Verzoekster stelt voor, deze vraag bevestigend te beantwoorden.

39. Verweerder is van mening dat artikel 5 van de richtlijn slechts geldt in het geval van rechtmatige registratie in een lidstaat, en niet van toepassing is op de Luxemburgse verzoekster in het hoofdgeding.

40. De Franse regering stelt in haar antwoord op deze vraag, dat richtlijn 93/89 de heffing van motorrijtuigenbelasting slechts toestaat in de staat waar de voertuigen rechtmatig zijn geregistreerd.

41. De gemachtigde van het Verenigd Koninkrijk sluit zich bij het standpunt van

Frankrijk en de Commissie aan. Artikel 5 van de richtlijn is ondubbelzinnig, en de opvatting van Duitsland dat de registratie van een voertuig in een lidstaat gescheiden kan worden van het recht daarop belasting te heffen, is onverenigbaar met de betrokken communautaire bepaling.

42. Volgens de Commissie verzet artikel 5 van richtlijn 93/89 zich, wanneer een voertuig in een andere lidstaat is geregistreerd, tegen een nationale bepaling die de heffing van de in artikel 3 genoemde belasting koppelt aan het wederrechtelijk gebruik van het voertuig, namelijk het gebruik ervan op de openbare weg zonder regelmatig te zijn geregistreerd overeenkomstig de bepalingen van de lidstaat van ontvangst.

43. Het Hof heeft vastgesteld dat het doel van de richtlijn is, verstoringen van de mededinging tussen de vervoersondernemingen van de lidstaten op te heffen door geleidelijke harmonisatie van de heffingstelsels en de invoering van rechtvaardige mechanismen voor de toerekening van de infrastructuurkosten aan de vervoersondernemingen.[19] Daartoe bevat artikel 3 een limitatieve lijst van belastingen. Krachtens artikel 5 worden voor in de Gemeenschap geregistreerde voertuigen de belastingen — die niet beneden de in de bijlage vermelde minimumtarieven mogen liggen — uitsluitend door de lidstaat van registratie geheven. Volgens artikel 7 kunnen de lidstaten onder bepaalde voorwaarden tolheffingen handhaven of invoeren en/of gebruiksrechten invoeren. Het is duidelijk dat de richtlijn het recht op de heffing van motorrijtuigenbelasting onlosmakelijk koppelt aan de registratie en dat het voertuig derhalve slechts in één staat geregistreerd en dus belastingplichtig kan zijn.

44. Volgens de richtlijn moest de nationale wetgeving uiterlijk op 1 januari 1995 zijn aangepast. Duitsland heeft aan deze verplichting voldaan en stelt sindsdien het gebruik van buitenlandse voertuigen die in een andere lidstaat zijn geregistreerd en zich in Duitsland bevinden, vrij van de betaling van motorrijtuigenbelasting, voorzover het gaat om uitsluitend voor het goederenvervoer over de weg bestemde motorvoertuigen of samenstellen van voertuigen met een verkeersrechtelijk toegestaan totaalgewicht van ten minste 12 ton (dus de voertuigen waarvoor de richtlijn geldt).

De Duitse wetgever is echter verder gegaan en heeft bepaald dat deze technische vrijstelling niet geldt in het geval van wederrechtelijk gebruik van voertuigen, waarvan

19 — Arrest van 28 oktober 1999, Pfennigmann (C-193/98, Jurispr. blz. I-7747, punt 30).

sprake is wanneer zij in Duitsland worden ingezet op de openbare weg, zonder volgens de geldende bepalingen te zijn geregistreerd. Bovendien kan een buitenlands voertuig in Duitsland niet tot het verkeer worden toegelaten — ook niet tijdelijk — wanneer het gewoonlijk in Duitsland wordt gestald. [20]

45. Ik ben het met de Commissie eens, dat artikel 5 van richtlijn 93/89 niet beoogt een staat te verhinderen vast te houden aan de nakoming en toepassing van de registratievoorwaarden op grond van zijn verkeerswetgeving, zolang de criteria voor de registratie van de voor het goederenvervoer over de weg bestemde voertuigen niet zijn geharmoniseerd. De daaruit voortvloeiende conflicten moeten echter worden opgelost met inachtneming van het gemeenschapsrecht en niet door een nieuw belastbaar feit in het leven te roepen, dat bovendien onverenigbaar is met de bewoordingen van artikel 5 en met het doel van de richtlijn.

46. Indien het Finanzamt Borken bij zijn standpunt blijft, zou een vennootschap als verzoekster, die is opgericht en gevestigd in Luxemburg, waar zij wettelijk verplicht is haar voertuigen te registreren en waar zij volgens richtlijn 93/89 motorrijtuigenbelasting moet betalen, verplicht kunnen zijn voor dezelfde voertuigen een soortgelijke belasting in een andere lidstaat te betalen wanneer zij cabotagevervoer verricht.

Dit is in strijd met artikel 5 van richtlijn 93/89 en vormt een rechtstreekse discriminatie van buitenlandse verrichters van vervoersdiensten, aangezien de in Duitsland gevestigde dienstverrichters die hun voertuigen aldaar hebben geregistreerd, slechts één keer belasting betalen.

47. Uit het feit dat slechts de lidstaat van registratie het recht heeft motorrijtuigenbelasting te heffen op voertuigen die op zijn grondgebied zijn geregistreerd, moet ik concluderen dat artikel 5 van richtlijn 93/89 in de weg staat aan nationale bepalingen die weliswaar het gebruik van voertuigen die geregistreerd zijn in een andere lidstaat waar om die reden reeds belasting is geheven, vrijstellen van de betaling van motorrijtuigenbelasting, maar deze technische vrijstelling niet-toepasselijk verklaren in geval van wederrechtelijk gebruik, waarvan sprake is wanneer het buitenlandse voertuig gewoonlijk op nationaal grondgebied is gestald.

20 — Tot deze conclusie ben ik gekomen door § 1, lid 1, sub b, van de Verordnung über den internationalen Kraftfahrzeugverkehr (regeling inzake het internationale motorrijtuigenverkeer) a contrario uit te leggen.

VII — Conclusie

48. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging het Finanzgericht Münster het volgende antwoord te geven:

„1) Artikel 6 van verordening (EEG) nr. 3118/93 van de Raad van 25 oktober 1993 tot vaststelling van de voorwaarden waaronder vervoersondernemers worden toegelaten tot het binnenlands goederenvervoer over de weg in een lidstaat waar zij niet gevestigd zijn, staat in de weg aan bepalingen van een lidstaat krachtens welke op het gebruik van vrachtwagens op het grondgebied van deze lidstaat, waar zij gewoonlijk zijn gestald, motorrijtuigenbelasting wordt geheven, op grond dat de vrachtwagens zijn geregistreerd in een andere lidstaat, waar voor hen een cabotagevergunning is afgegeven.

2) Artikel 5 van richtlijn 93/89/EEG van de Raad van 25 oktober 1993 betreffende de toepassing door de lidstaten van de belastingen op sommige voor het goederenvervoer over de weg gebruikte voertuigen en van de voor het gebruik van sommige infrastructuurvoorzieningen geheven tolgelden en gebruiksrechten, staat in de weg aan nationale bepalingen die weliswaar het gebruik van voertuigen die geregistreerd zijn in een andere lidstaat waar om die reden reeds belasting is geheven, vrijstellen van de betaling van motorrijtuigenbelasting, maar deze technische vrijstelling niet-toepasselijk verklaren in geval van wederrechtelijk gebruik, waarvan sprake is wanneer het buitenlandse voertuig gewoonlijk op nationaal grondgebied is gestald."