

61996C0390

Conclusie van advocaat-generaal Fennelly van 18 december 1997. - Lease Plan Luxembourg SA tegen Belgische Staat. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Rechtbank van eerste aanleg Brussel - België. - Zesde BTW-richtlijn - Autoleasing - Vaste inrichting - Regeling voor teruggaaf van BTW aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen - Non-discriminatiebeginsel. - Zaak C-390/96.

Jurisprudentie 1998 bladzijde I-02553

Conclusie van de advocaat generaal

I - Inleiding

1 Deze verwijzing door een Belgische rechtbank omvat twee aspecten. De eerste twee vragen, welke de plaats is waar voor de BTW-heffing de dienst wordt verricht in het geval van auto-leasing, is - daar zijn partijen het over eens - door het Hof in het arrest ARO Lease(1) afdoende beantwoord. Rest de thans nog actuele kwestie die in de derde vraag aan de orde wordt gesteld, namelijk of een onderscheid dat in de relevante bepalingen wordt gemaakt op het punt van de hoogte en de looptijd van over terug te betalen BTW verschuldigde interest, met het Verdrag verenigbaar is.(2) Deze bepalingen worden als discriminerend aangevochten, omdat zij uitgaan van het criterium of de belastingplichtige aan wie die bedragen verschuldigd zijn, al dan niet in België is gevestigd in de zin van de BTW-regels.

II - Het rechtskader

A - De gemeenschapswetgeving

2 In hoofdstuk XI van de Zesde BTW-richtlijn, dat de artikelen 17 tot en met 20 omvat, wordt de "aftrek" geregeld.(3) Ingevolge artikel 17, getiteld "Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", hebben in een lidstaat gevestigde belastingplichtigen het recht op aftrek of teruggaaf van BTW die zij hebben voldaan over de hun geleverde goederen of verrichte diensten. De belangrijkste beginselen die voor dit recht gelden, worden genoemd in artikel 17, lid 3. Artikel 18 regelt voorts de "wijze van uitoefening van het recht op aftrek". Artikel 18, lid 4, is in de onderhavige zaak van bijzonder belang. Deze bepaling luidt als volgt:

"Indien voor een bepaalde aangifteperiode het bedrag van de toegestane aftrek groter is dan dat van de verschuldigde belasting, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar de volgende periode, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling".

3 Voorts had de gemeenschapswetgever zich bij artikel 17, lid 4, van de Zesde richtlijn tot doel gesteld om vóór 31 december 1977 "communautaire uitvoeringsbepalingen aan te nemen volgens welke (...) teruggaaf aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen moet geschieden". Bedoelde bepalingen werden op 6 december 1979 vastgesteld bij de Achtste BTW-richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen.(4) De personele werkingssfeer van deze richtlijn is in artikel 1 omschreven: eronder valt de belastingplichtige die in de lidstaat waar om teruggaaf wordt gevraagd, gedurende de periode waarop de aanvraag betrekking heeft, "noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht (...) en geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het betrokken land te zijn gelegen (...)". Uit artikel 2 blijkt duidelijk, dat het gaat om teruggaaf aan bovenbedoelde belastingplichtige van de BTW "welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen", en die, hadden die transacties plaatsgevonden in zijn plaats van vestiging, aftrekbaar zou zijn geweest.

4 Artikel 7 van de Achtste richtlijn heeft betrekking op teruggaaf; lid 4 daarvan luidt als volgt:

"Van de beslissingen over verzoeken om teruggaaf moet mededeling worden gedaan binnen zes maanden nadat de betreffende verzoeken, vergezeld van alle documenten die volgens deze richtlijn voor het onderzoek van de verzoeken nodig zijn, bij de in lid 3 bedoelde bevoegde dienst zijn ingediend. De teruggaaf moet plaatsvinden voor het verstrijken van voornoemde termijn, op verzoek van de aanvrager hetzij in de lidstaat waar de teruggaaf wordt verleend, hetzij in de staat waar hij is gevestigd. In het laatstgenoemde geval komen de bankkosten voor het overmaken ten laste van de aanvrager.

Afwijzende beslissingen moeten met redenen zijn omkleed. Er kan beroep tegen worden ingesteld bij de bevoegde instanties van de betrokken lidstaat, volgens de vormvereisten en binnen de termijnen die gelden voor klachten omtrent teruggaven waarom door in die staat gevestigde belastingplichtigen is verzocht."

B - De toepasselijke nationale bepalingen

5 Met de artikelen 47 en 76 van het BTW-Wetboek werd artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn in België omgezet. Artikel 47 van het BTW-Wetboek bepaalt, dat wanneer de af te trekken voorbelasting meer bedraagt dan de over een bepaalde periode verschuldigde BTW, het resulterende overschot naar het volgend tijdvak wordt overgebracht; artikel 76 regelt de teruggaaf van belasting. Ten aanzien van de in België gevestigde belastingplichtige bepaalt artikel 76, § 1, dat een aan het einde van het kalenderjaar verschijnend overschot op verzoek van die belastingplichtige binnen drie maanden moet worden teruggegeven.(5) Belastingplichtigen die niet in België zijn gevestigd hebben ingevolge artikel 76, § 2, van het BTW-Wetboek recht op teruggaaf van de BTW die is begrepen in de prijs van goederen en diensten die hun in België door aldaar gevestigde belastingplichtigen zijn geleverd of verstrekt. Artikel 9, § 2, zoals gewijzigd, van koninklijk besluit nr. 4 bevat nadere voorschriften waaraan deze verzoeken om teruggaaf moeten voldoen.(6)

6 Wanneer de verschuldigde BTW niet is teruggegeven binnen de termijn van drie maanden die artikel 76, § 1, van het BTW-Wetboek stelt voor de teruggaaf op verzoek van in België gevestigde belastingplichtigen, is ingevolge artikel 91, § 3, interest verschuldigd van 0,8 % per maand(7), te rekenen vanaf het verstrijken van genoemde termijn van drie maanden.(8)

7 Daarentegen bepaalt artikel 91, § 4, ten aanzien de teruggaaf op verzoek van niet in België gevestigde belastingplichtigen overeenkomstig artikel 76, § 2, van het BTW-Wetboek, dat over uitstaande bedragen moratoire interesten zijn verschuldigd tegen de rentevoet in burgerlijke zaken en met inachtneming van de ter zake geldende regelen. Volgens de bij het Hof ingediende opmerkingen bedroeg voor deze gevallen de rentevoet tot 31 augustus 1996 8 % per jaar en begint die interest eerst te lopen nadat de belanghebbende de Belgische Staat in gebreke heeft gesteld.⁽⁹⁾ Omdat artikel 7, lid 4, van de Achtste richtlijn de lidstaten een termijn van zes maanden toestaat om op een verzoek om teruggaaf op grond van die bepaling te beslissen, kan de Belgische Staat eerst na het verstrijken van die termijn rechtsgeldig in gebreke worden gesteld.

III - Feiten en procesverloop voor de nationale rechter

8 Volgens de verwijzingsbeschikking heeft verzoekster in het hoofdgeding, Lease Plan Luxembourg SA (hierna: "LPL" of "verzoekster"), bij dagvaarding, betekend op 20 juli 1995⁽¹⁰⁾, een vordering ingesteld tegen de Belgische Staat tot terugbetaling van een bedrag van 7 669 095 BFR, naast nog andere, gedurende de procedure opeisbaar geworden bedragen⁽¹¹⁾, vermeerderd met de wettelijke rente daarover tegen een rentevoet van 0,8 % per maand, te rekenen vanaf de respectieve data waarop de verschillende verzoeken om teruggaaf van BTW met inbegrip van voormeld bedrag, en alle toekomstige bedragen, werden ingediend.⁽¹²⁾

9 LPL is een in Luxemburg gevestigde vennootschap, die auto's least aan overwegend in Luxemburg gevestigde klanten. Gedurende de periode waarop het teruggaveverzoek betrekking heeft, was het merendeel van haar wagenpark middels langetermijncontracten geleased aan Luxemburgse klanten (leasingnemers) die meerdere auto's tegelijk leasden. Al deze auto's waren in Luxemburg gekocht en bij Luxemburgse verzekeringsmaatschappijen verzekerd en zij waren verhuurd middels globale leasecontracten, wat inhield dat de in Luxemburg gevestigde leasingnemers een leasevergoeding betaalden die zowel de financiering en de verzekering als de onderhouds- en reparatiekosten (hierna: "garagediensten") dekte. Ingevolge die globale contracten konden de rekeningen voor garagediensten rechtstreeks door de garage naar LPL worden gezonden.

10 Gedurende de periode van teruggaaf stelden de in Luxemburg gevestigde leasingnemers van LPL de voertuigen soms ter beschikking van hun eigen werknemers, waarvan sommigen in België woonden. Wanneer dezen van de diensten van in België gevestigde garagehouders gebruik maakten, werd de rekening, waarin uiteraard de Belgische BTW begrepen was, rechtstreeks naar LPL gezonden ter betaling.

11 Verzoekster sloot in de betrokken periode ook een beperkt aantal niet-globale contracten met in België gevestigde leasingnemers.⁽¹³⁾ Hier ging het om auto's die door LPL in België van Belgische autohandelaren waren gekocht. Deze aankopen vormden de oorzaak van nog een tweede post van door LPL aan de Belgische Staat betaalde BTW, namelijk die welke in de prijs van de auto's was begrepen.

12 Voor de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (hierna: "de nationale rechter") vordert verzoekster de teruggaaf, met rente, van de in beide gevallen betaalde BTW, te weten de BTW over de garagediensten uit hoofde van haar overeenkomsten met in Luxemburg gevestigde leasingnemers en de BTW over de aankooprijzen van de in België gekochte en aldaar in leasing gegeven auto's.

13 Ter rechtvaardiging van zijn aanvankelijke weigering om de gevorderde bedragen in hun geheel of deels terug te betalen, betoogde de Belgische Staat oorspronkelijk, dat verzoekster zich met betrekking tot in België uitgevoerde, niet tot het normale onderhoud behorende reparaties van

aan Luxemburgse klanten geleasde auto's, in België had moeten laten inschrijven als belastingplichtige. Voor wat betreft de periode na 1 januari 1993 betoogde de Belgische Staat, dat ingevolge een wijziging van het BTW-Wetboek het uitoefenen van een economische activiteit middels een veronderstelde, in België aanwezige "vloot van voertuigen", volstond om aan te nemen dat verzoekster in België een vaste inrichting had.

14 Aangezien deze bewering door LPL werd bestreden, en wegens het bijkomende geschil over de interest die over de vertraagde teruggaaf zou zijn verschuldigd, besloot de nationale rechter het Hof de volgende vragen te stellen:

"1) Dient het begrip 'vaste inrichting' in artikel 9, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn zo te worden geïnterpreteerd, dat een onderneming uit een lidstaat, die een aantal wagens verhuurt of in leasing geeft aan klanten die in een andere lidstaat gevestigd zijn, door deze verhuur ipso facto over een vaste inrichting beschikt in die andere lidstaat?

2) Indien het antwoord op de voorgaande vraag positief zou zijn, dient artikel 9, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn dan zo te worden geïnterpreteerd, dat de diensten, bestaande uit het in leasing geven van voertuigen, geacht kunnen worden te zijn verricht vanuit een vaste inrichting in België, wanneer de zetel van de dienstverrichter in Luxemburg is gevestigd en waarbij bijna alle overeenkomsten vanuit deze Luxemburgse zetel worden onderhandeld en gesloten met in Luxemburg gevestigde klanten en er slechts een beperkt aantal voertuigen (namelijk een tiental wagens op een vloot van bijna 1 000 voertuigen) in België worden aangekocht en de voertuigen op Belgische bodem worden onderhouden of hersteld?

3) Dienen de artikelen 6 en 59 van het EEG-Verdrag zo te worden geïnterpreteerd dat zij zich ertegen verzetten dat aan buitenlandse belastingplichtigen, die in België goederen of diensten ontvangen en daarop overeenkomstig de Achtste BTW-richtlijn de BTW terugvragen, bij niet tijdige teruggaaf een lagere interest wordt toegekend, die bovendien pas begint te lopen vanaf het ogenblik waarop deze buitenlandse belastingplichtige de Belgische Staat in gebreke stelt, terwijl in geval van niet-tijdige teruggaaf aan Belgische belastingplichtigen, een hogere interest wordt toegekend die ambtshalve en zonder ingebrekestelling begint te lopen vanaf het ogenblik waarop de wettelijke terugaaftermijn verstrijkt?"

IV - Bij het Hof ingediende opmerkingen

15 Schriftelijke en mondelinge opmerkingen zijn ingediend door LPL, het Koninkrijk België en de Commissie, terwijl het Groothertogdom Luxemburg alleen schriftelijke opmerkingen heeft ingediend.

V - De eerste twee vragen

16 Met de eerste twee vragen wenst de nationale rechter te vernemen, of de Belgische BTW-administratie er terecht van uitgaat, dat de enkele aanwezigheid in België van een klein aantal voertuigen, geleast van een in Luxemburg gevestigde maatschappij, met zich brengt dat die leasemaatschappij een vaste inrichting in België heeft. Gelet op de uitspraak van het Hof in de zaak ARO Lease, zijn alle partijen die opmerkingen bij het Hof hebben ingediend, ook de Belgische regering, het er thans over eens, dat de eerste twee vragen zonder meer aldus kunnen worden beantwoord, dat LPL geen vaste inrichting in België had van waaruit zij gedurende de betrokken periode diensten verrichtte. Dat betekent dat het recht van LPL op de door haar gevorderde teruggaaf van BTW thans niet meer wordt betwist. In geschil is echter nog de derde vraag, met betrekking tot de door LPL gevorderde interesten. Hier komt een schijnbaar eenvoudige, maar in feite zeer moeilijke kwestie van discriminatie aan de orde. Ten tijde van de verwijzingsbeschikking was dit een ondergeschikte en incidentele kwestie, die in de beschrijving

van de toepasselijke nationale wetgeving onvoldoende werd gepreciseerd. Ik zal niettemin proberen een antwoord te formuleren aan de hand van de door LPL en België verstrekte gegevens.

VI - Analyse van de derde vraag

A - De aard en de werking van artikel 7, lid 4, van de Achtste richtlijn

17 Naar mijn mening staat het buiten twijfel, dat een onderneming als LPL als "belastingplichtige" in Luxemburg binnen de werkingssfeer valt van de Achtste richtlijn, zoals deze in artikel 1 is gedefinieerd.⁽¹⁴⁾ Gedurende de betrokken periode had LPL geen vaste inrichting in België en kon zij niet worden geacht aldaar diensten te hebben verricht in de zin van de BTW. Juist in verband met artikel 7, lid 4, van de Achtste richtlijn heeft het Hof in de zaak Commissie/Spanje uitgemaakt, dat "volgens vaste rechtspraak de lidstaten hebben zorg te dragen voor een volledige en nauwkeurige toepassing van de bepalingen van iedere richtlijn".⁽¹⁵⁾ In die zaak ging het om stelselmatige vertraging bij de teruggaaf van BTW. Naar mijn mening is de bij artikel 7, lid 4, opgelegde verplichting nauwkeurig en onvoorwaardelijk, zodat deze bepaling rechtstreekse werking heeft en belastingplichtigen als LPL zich daarop kunnen beroepen.⁽¹⁶⁾

18 Artikel 7, lid 4, van de Achtste richtlijn heeft blijkens de tweede overweging van de considerans tot doel te vermijden, "dat een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige de hem in een andere lidstaat ter zake van de levering van goederen en diensten in rekening gebrachte belasting of de terzake van invoer in diezelfde andere lidstaat voldane belasting definitief moet dragen". Communautaire regels waren nodig, aldus de derde overweging, wegens de "verschillen tussen de (...) [tot dusver] in de lidstaten geldende bepalingen welke soms de oorzaak (...) [waren] van verleggingen van het handelsverkeer en verstoringen van de mededingingsverhoudingen". Dat de gelijke behandeling van belastingplichtigen een primaire doelstelling van de richtlijn zelf is, blijkt uit de vijfde overweging van de considerans, waarin staat dat de reglementering van deze materie "er niet toe mag leiden dat belastingplichtigen verschillend worden behandeld naar gelang van de lidstaat waar ze zijn gevestigd". Vandaar de verklaring dat van beslissingen over verzoeken om teruggaaf "mededeling moet worden gedaan binnen zes maanden", en dat "afwijzende beslissingen met redenen moeten zijn omkleed".⁽¹⁷⁾

B - Opmerkingen met betrekking tot de derde vraag

19 De bezwaren van LPL richten zich niet tegen het feit dat ingevolge artikel 76, § 1, van het BTW-Wetboek en artikel 8(1), § 3, lid 3, van koninklijk besluit nr. 4 in België voor teruggaaf van belasting aan in België wonende belastingplichtigen in het algemeen een termijn van drie maanden geldt, maar voor teruggaaf aan niet-ingezetenen een termijn van zes maanden, overeenkomstig de Achtste richtlijn. Verzoekster heeft begrip voor de vertraging wegens de administratieve verificatie van verzoeken om teruggaaf van niet-ingezetenen, die een verschil in behandeling op dit punt rechtvaardigen. Volgens haar is evenwel ongerechtvaardigd, dat daarna de interest eerst na ingebrekestelling is verschuldigd, en dan nog tegen een lagere rentevoet. LPL betoogt, dat dit dubbele verschil in behandeling indirecte discriminatie op grond van nationaliteit oplevert en dus in strijd is met het Verdrag, aangezien meer niet-ingezetenen dan ingezetenen belastingplichtigen de nationaliteit van een andere lidstaat hebben.

20 LPL beroept zich primair op artikel 59 van het Verdrag, en subsidiair op artikel 6. Hoewel de diensten die zij verricht ten behoeve van in België gevestigde klanten voor de heffing van de BTW worden geacht plaats te vinden in Luxemburg, is artikel 59 volgens haar niettemin van toepassing, omdat zij haar diensten materieel in België heeft verricht. Verzoekster betoogt eveneens, dat zij voor de toepassing van artikel 59 kan worden aangemerkt als ontvanger van de in België door zowel autohandelaren als garages verrichte diensten. Voor beide onderdelen van haar vordering

haalt zij name het arrest Commerzbank(18) aan, ten betoge dat haar dezelfde interest toekomt als ingezeten belastingplichtigen, vanaf het moment waarop de door de Achtste richtlijn toegestane termijn van zes maanden is verstreken; al zijn de verschillen soms nog zo klein, er is volgens verzoekster geen de-minimisregel waar het gaat om ongerechtvaardigde discriminatie in zin van artikel 59 van het Verdrag.(19)

21 De Belgische regering ontkent elke discriminatie in de betrokken regeling voor de betaling van rente. Wanneer LPL zich in België als BTW-belastingplichtige had laten registreren, zou zij bij vertraagde teruggaaf recht hebben gehad op interest onder de in de artikelen 76, § 1, en 91, § 3, van het BTW-Wetboek genoemde voorwaarden. Daarentegen, aldus de Belgische regering, worden verzoeken om teruggaaf van niet-ingezeten belastingplichtigen zoals LPL, niet ongunstiger behandeld dan de incidentele aanvragen van niet-belastingplichtigen die in België zijn gevestigd.(20) Volgens de Belgische regering zijn de voorschriften voor verzoeken om teruggaaf van niet-ingezeten belastingplichtigen soms gunstiger dan die voor ingezeten belastingplichtigen.(21)

22 De Commissie deelt verzoeksters opvatting, dat de verschillende rentevoet voor ingezeten respectievelijk niet-ingezeten belastingplichtigen discriminatie oplevert op grond van plaats van vestiging. Ofschoon de Achtste richtlijn de lidstaten niet voorschrijft over uitstaande vorderingen rente te betalen, moet, wanneer over vergelijkbare vorderingen aan nationale belastingplichtigen rente wordt betaald, ook aan niet-ingezeten belastingplichtigen op dezelfde voet rente worden betaald. De Commissie noemt ook de mogelijke toepassing van artikel 6 van het Verdrag, dat volgens haar algemene gelding heeft wat discriminatie jegens rechtspersonen betreft op grond van hun plaats van vestiging.(22)

C - De derde vraag

i) Inleiding

23 Artikel 6 van het Verdrag (voorheen artikel 7 EEG-Verdrag) handelt over discriminatie op grond van nationaliteit binnen de werkingssfeer van het Verdrag.(23) Artikel 6 vindt echter geen toepassing wanneer de betrokken activiteit binnen de sfeer valt van een specifiekere verdragsbepaling. Zo vormen de bepalingen waarin het vrije verkeer van personen nadere uitwerking heeft gevonden, zoals de artikelen 59 tot en met 66 op het gebied van de dienstverrichting, de nadere invulling van het verbod van discriminatie op grond van nationaliteit op het door hun werkingssfeer bestreken gebied.(24) Aangezien de derde vraag betrekking heeft op zowel artikel 6 als artikel 59 van het Verdrag, moet ik eerst nagaan of de toepassing van de litigieuze voorschriften discriminatie oplevert in de zin van artikel 59 ten aanzien de twee BTW-teruggaven.

ii) Toepasselijkheid van artikel 59 van het Verdrag

24 België erkent, dat de door het Hof in het arrest ARO Lease geformuleerde beginselen ook gelden voor het op de eerste twee vragen van de nationale rechter te geven antwoord. De BTW zelf, die in de prijzen van de aan verzoekster in België geleverde goederen en diensten is begrepen, moet België dus terugbetalen.(25) Tussen de Belgische Staat en LPL is dus alleen nog in geschil in hoeverre over deze bedragen interest is verschuldigd.

25 De eerste post betreft de BTW over de door Belgische garagehouders geboden diensten, die LPL heeft betaald ingevolge de door haar met haar Luxemburgse leasingnemers gesloten contracten; de tweede post betreft de BTW over de aankoop van nieuwe auto's bij Belgische autohandelaren, die LPL vervolgens aan Belgische klanten in leasing heeft gegeven. In dat laatste geval verrichtte LPL haar leasingdiensten ten behoeve van Belgische klanten, een

grensoverschrijdende transactie binnen het toepassingsgebied van artikel 59. Dat voor de heffing van BTW als plaats van de dienst wordt aangemerkt de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd, doet daaraan niet af. Het doel van het bepaalde in artikel 9 van de Zesde richtlijn omtrent de plaats van de dienstverrichting in zin van de BTW, is onder meer het vermijden van "bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden".(26) Voor de toepassing van artikel 59 spelen deze bepalingen dus geen rol. Evenmin kan het feit dat de auto's werden gekocht voordat de leasingformaliteiten waren voltooid, afdoen aan de toepasselijkheid van artikel 59. De auto's werden aangekocht om grensoverschrijdende leasingdiensten te kunnen aanbieden.

26 De tweede post betreft de BTW in verband met de garagediensten. De onderliggende handeling, namelijk dienstverrichtingen ten behoeve van in Luxemburg gevestigde leasingnemers, valt niet onder artikel 59.(27) Verzoekster beroept zich evenwel ook op de vrijheid om diensten te ontvangen, welke eveneens wordt gewaarborgd door artikel 59.(28) Ofschoon het louter toeval was dat sommige werknemers van Luxemburgse klanten van LPL de geleasde auto's bij Belgische garages lieten onderhouden, is het duidelijk dat LPL uit hoofde van de door haar met Luxemburgse klanten gesloten globale overeenkomsten, de werkelijke ontvanger van deze diensten was. De diensten werden verricht ten behoeve van aan LPL toebehorende auto's, en LPL kreeg de rekeningen inclusief BTW rechtstreeks door de Belgische garages toegezonden. Voor de toepassing van artikel 59 volstaat, dat de transactie een grensoverschrijdend element bevat en de verrichting van een dienst onder bezwarende titel behelst.(29) Hieruit volgt naar mijn mening, dat LPL aan te merken is als ontvanger van de garagediensten in de zin van artikel 59.

27 Daarom moet worden nagegaan, of het verschil in behandeling tussen ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen ingevolge de litigieuze Belgische bepalingen, in feite discriminatie op grond van nationaliteit oplevert in strijd met artikel 59, en zo ja, of deze discriminatie niettemin kan zijn gerechtvaardigd.

iii) Discriminatie en artikel 59 van het Verdrag

28 De litigieuze bepalingen bevatten geen rechtstreekse discriminatie op grond van nationaliteit. Het gaat hier niet om een verschil in behandeling tussen personen van verschillende nationaliteit, maar om een verschil in behandeling tussen een in België en een in een andere lidstaat ingeschreven belastingplichtige. Zo is bijvoorbeeld een Belgische onderneming die vanuit een Luxemburgs kantoor leasingdiensten aanbiedt, aan dezelfde Belgische bepalingen onderworpen als LPL. Dat geldt, aldus de Belgische regering in haar opmerkingen, ook voor een belastingplichtige die in België woont en die alleen incidenteel economische, aan BTW onderworpen transacties verricht. Waarschijnlijk zijn het echter vaker niet-Belgische dan Belgische ondernemingen die over de aan hen in België geleverde goederen en diensten BTW betalen in zodanige omstandigheden, dat zij op grond van de Achtste richtlijn teruggaaf kunnen vragen, en daarom kunnen strengere regels voor verzoeken om teruggaaf van niet-ingezetenen dus vaker subjecten van andere nationaliteit treffen dan nationale subjecten. Zulke bepalingen kunnen daardoor verkapte of indirecte discriminatie op grond van nationaliteit opleveren.(30)

29 Nochtans is discriminatie niet enkel een formeel begrip. Bij tal van gelegenheden heeft het Hof beklemtoond, dat "de verschillende behandeling van niet-vergelijkbare gevallen niet zonder meer wijst op discriminatie; (...) en dat daarom in gevallen, die formeel de schijn van discriminatie wekken, materieel nog geen sprake behoeft te zijn van discriminatie (...) en dat sprake zou zijn geweest van discriminatie in materiële zin, indien hetzij vergelijkbare gevallen op verschillende wijze, hetzij verschillende gevallen op gelijke wijze waren behandeld".(31) Deze definitie van discriminatie heeft het Hof - op alle terreinen van het gemeenschapsrecht - als uitgangspunt gehanteerd bij zijn beoordeling van discriminatie op grond van nationaliteit.(32) Om uit te maken of de bepalingen in casu discriminerend zijn, moet worden onderzocht, of de situatie van een niet-

ingezeten belastingplichtige zoals LPL werkelijk vergelijkbaar is met die van ingezeten belastingplichtigen.

30 De Belgische regering houdt staande, dat ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen niet in een vergelijkbare situatie verkeren, hoewel zij beiden economische activiteiten uitoefenen. Volgens haar is een Luxemburgse belastingplichtige, die in België BTW betaalt over aldaar ingekochte goederen en diensten, te vergelijken met een Belgische belastingplichtige die slechts af en toe belastbare handelingen verricht en in België dus slechts incidenteel BTW-aangifte doet, of zelfs een belastingplichtige die, hoewel normaal belastingplichtig voor zijn economische activiteiten, aangifte doet ter verkrijging van teruggave van BTW die hij heeft betaald over een niet uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden verrichte transactie.(33)

31 Ik ben het daar niet mee eens, omdat ik de analogie van de door de Belgische regering bedoelde incidentele transacties en de reguliere bedrijfsactiviteiten van LPL niet overtuigend vind. In België is BTW geheven van een belastingplichtige, en betaald als deel van de prijs van de transacties die in die lidstaat zijn verricht in het kader van een belastbare activiteit, leasing van auto's, in een andere lidstaat. De situatie van een dergelijke belastingplichtige verschilt voor wat de BTW betreft slechts in zoverre van die van een concurrerende leasemaatschappij die als belastingplichtige in België is gevestigd, dat deze laatste ingevolge artikel 9 van de Zesde richtlijn de door hem over zijn diensten af te dragen BTW in België zal betalen. Het enkele feit dat de belastingplichtige die belasting terugvraagt, niet-ingezeten is, is geen reden om zijn situatie enkel te vergelijken met die van degene die incidenteel BTW-aangifte in België doet of met een particulier die BTW terugvraagt in het bijzondere geval dat hij zijn huis met verlies moet verkopen.

32 De situaties van een ingezeten en van een niet-ingezeten belastingplichtige kunnen volgens mij het beste worden vergeleken op het moment dat zij ieder voor zich om teruggaaf van BTW vragen: de ingezeten belastingplichtige van het overschot, bedoeld in artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn, en de niet-ingezeten belastingplichtige van de BTW die hij in België heeft betaald in het kader of ten dienste van economische activiteiten die in een andere lidstaat aan BTW onderworpen zijn.

33 Het enkele feit dat laatstbedoelde verzoeken om teruggaaf minder vaak van ingezeten belastingplichtigen afkomstig zullen zijn - aangezien de over hun activiteiten verschuldigde BTW in normale commerciële omstandigheden de voorbelasting te boven zal gaan - dan van niet-ingezeten belastingplichtigen, is mijns inziens niet relevant. Men mag niet vergeten, dat LPL overeenkomstig artikel 9 BTW zal moeten betalen in de lidstaat waar haar diensten worden geacht te hebben plaatsgevonden, in casu dus Luxemburg.

34 Bovendien kent artikel 17 geen principieel onderscheid tussen het recht op aftrek van ingezeten belastingplichtigen en het recht op teruggaaf van niet-ingezetenen. Integendeel, waar artikel 17, lid 4, de Raad verplicht uitvoeringsbepalingen vast te stellen, zoals deze bij de Achtste richtlijn heeft gedaan, teneinde voor niet-ingezeten belastingplichtigen de uitoefening van het recht op teruggaaf te vergemakkelijken, spreekt deze bepaling van "teruggaaf" die moet geschieden "overeenkomstig lid 3", dat op zijn beurt de lidstaten verplicht om "aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde" BTW te verlenen, dit wil zeggen BTW die is betaald voor goederen of diensten "die worden gebruikt voor belaste handelingen". De vijfde overweging van de considerans van de Achtste richtlijn (hierboven aangehaald onder punt 18) verklaart, dat belastingplichtigen niet verschillend mogen worden behandeld naar gelang van de lidstaat waar zij zijn gevestigd.

35 Nationale bepalingen die de BTW-administratie van een lidstaat verplichten om, bij tardieve teruggaaf van BTW-overschotten aan de betrokken belastingplichtigen, niet-ingezetenen in mindere mate schadeloos te stellen dan ingezetenen, kunnen bovendien de

concurrentieverhoudingen ongunstig beïnvloeden ten nadele van buitenlandse belastingplichtigen. In het bijzonder wanneer lidstaten interest betalen over terug te geven bedragen, mogen de voorwaarden en tarieven die voor zulke betalingen gelden niet verschillen naar gelang van de plaats van vestiging van de belanghebbende voor de BTW-heffing.

36 Hoe ziet de vergelijking er in de onderhavige zaak uit? Ten eerste begint voor de in België ingezeten belastingplichtige de interest te lopen na verstrijken van drie maanden na afloop van het kalenderjaar - of, indien artikel 8(1), § 3, derde alinea, van koninklijk besluit nr. 4 van toepassing is, van het kwartaal - waarin het overschot is ontstaan. Bovendien moet de belastingplichtige om teruggaaf hebben gevraagd en binnen de voorgeschreven termijn alle aangiften hebben ingediend na afloop van de aangifteperiode waarin het overschot is ontstaan.⁽³⁴⁾ Voor niet-ingezeten belastingplichtigen daarentegen begint de rente eerst te lopen nadat de Belgische Staat in gebreke is gesteld, wat uiteraard pas mogelijk is na het verstrijken van de verificatieperiode van zes maanden die artikel 7, lid 4, van de Achtste richtlijn de lidstaten toestaat. Uit deze laatste bepaling blijkt duidelijk dat de teruggaaf uiterlijk bij afloop van die termijn moet plaatsvinden. Terwijl de vordering van de in België ingezeten belastingplichtige na verloop van een bepaalde periode automatisch rentedragend wordt, moet de niet-ingezeten concurrent met een vergelijkbare vordering nog een extra stap ondernemen middels een formele ingebrekestelling overeenkomstig de Belgische procedureregels. Omdat deze stap uiteraard vertraging en extra kosten voor de niet-ingezetene met zich brengt, is dit klaarblijkelijk een discriminerende beperking van zijn vrijheid om in België diensten te verrichten of te ontvangen.

37 In de tweede plaats meen ik dat het verschil in rentevoet een discriminerende beperking vormt van de vrijheid van andere dan Belgische belastingplichtigen om diensten te verrichten of te ontvangen. De interest die na afloop van de ingevolge het BTW-Wetboek of koninklijk besluit nr. 4 toegestane termijn automatisch en op maandbasis aan ingezeten belastingplichtigen toekomt, is hoger dan de interest voor niet-ingezeten belastingplichtigen die eerst de Belgische Staat formeel in gebreke hebben moeten stellen.

38 Om de reeds eerder (met name in de punten 35-37) genoemde redenen kunnen de litigieuze bepalingen discriminatie inhouden jegens andere dan Belgische leasemaatschappijen die in België diensten verrichten of ontvangen. De Belgische regering heeft echter geen specifieke rechtvaardiging voor dit aspect van de betrokken bepalingen naar voren gebracht. Naar mij voorkomt, is een dergelijke rechtvaardiging ook niet te vinden. Dat de Achtste richtlijn de lidstaten een behandelingstermijn van zes maanden toestaat, houdt reeds een erkenning in van de problemen die zich bij de verificatie van verzoeken om teruggaaf van niet-ingezeten belastingplichtigen kunnen voordoen. Is die periode verstreken, dan mag de betrokken lidstaat ten aanzien van niet-ingezetenen geen ongunstiger regels toepassen dan ten aanzien van ingezeten belastingplichtigen die BTW terugvragen. In casu kan een niet-ingezeten belastingplichtige als LPL dus krachtens de rechtstreeks toepasselijke bepalingen van zowel artikel 59 van het Verdrag als artikel 7, lid 4, van de Achtste richtlijn, inzake interest over uitstaande vorderingen aanspraak maken op dezelfde behandeling als vergelijkbare ingezeten belastingplichtigen ten aanzien van soortgelijke vorderingen.

39 Daarmee is niet gezegd dat de juiste toepassing van het discriminatieverbod gemakkelijk is. Met name betekent het niet noodzakelijkerwijs, dat de niet-ingezeten belastingplichtige vanaf het verstrijken van de in artikel 7, lid 4, Achtste richtlijn genoemde termijn van zes maanden automatisch recht heeft op interest. Wat houdt gelijke behandeling in voor een geval als dat in het hoofdgeding? Omdat een Belgische belastingplichtige wiens overschot niet tijdig wordt terugbetaald, na het verstrijken van een bepaalde periode, afhankelijk van het betrokken bedrag en de frequentie waarmee hij BTW-aangiften indient, automatisch interest ontvangt, zou het vereiste van gelijke behandeling inhouden, dat ondernemingen als LPL na het verstrijken van de in

de Achtste richtlijn genoemde periode van zes maanden in de regel eveneens interest ontvangen. Wanneer het verzoek tot teruggaaf van een niet-ingezeten belastingplichtige evenwel een zodanig bedrag betreft dat, ware hij een Belgische belastingplichtige, de interest pas drie maanden na afloop van het kalenderjaar waarin de vordering ontstond, automatisch zou beginnen te lopen, dan is de Belgische BTW-administratie voor handhaving van een gelijke behandeling alleen verplicht om mutatis mutandis diezelfde regels toe te passen voor de teruggaaf aan niet-ingezetenen: namelijk om automatisch interest te betalen per 1 april van het jaar na het kalenderjaar waarin de vordering is ontstaan, voor zover de termijn van zes maanden vanaf de indiening van het verzoek om teruggaaf dan reeds is verstreken.

40 Het is aan de nationale rechter om de relevante bepalingen van het BTW-Wetboek en van koninklijk besluit nr. 4 uit te leggen en vervolgens alle feitelijke vaststellingen te doen om te verzekeren, dat niet-ingezeten belastingplichtigen een gelijke behandeling ten deel valt. Overigens, zo moet ik daar misschien bij zeggen, komt mij de vordering van LPL wel zo hoog voor, dat een in België gevestigde belastingplichtige eerder recht zou hebben gehad op de interest daarover dan na drie maanden na afloop van het kalenderjaar waarin haar verschillende vorderingen zijn ontstaan.(35)

41 Wat moet worden bereikt is dat belastingplichtigen die verzoeken om teruggaaf van BTW, in het kader van de BTW-wetgeving gelijk worden behandeld. Ik heb alleen een vergelijking gemaakt tussen de huidige Belgische regeling voor teruggaaf van BTW en de volledig daarvan losstaande civielrechtelijke regels inzake rente over schulden, om te bezien of toepassing van die laatste regels niet-Belgische aanvragers in een nadeliger positie brengt. Het is echter niet wenselijk dat de regeling voor civielrechtelijke vorderingen als een op zichzelf staand en niet-discriminerend systeem, op losse schroeven wordt gezet. In het bijzonder mag de niet-Belgische aanvrager niet verstoken blijven van het recht op interest tegen de in artikel 91, § 3, van het BTW-Wetboek voorgeschreven rentevoet en voorwaarden, wanneer hij in feite een formele ingebrekestelling heeft doen betekenen overeenkomstig de voorschriften voor civielrechtelijke vorderingen, voor zover dat een recht is dat de crediteur naar Belgisch recht in het normale geval toekomt. Naast dit normale recht - maar uiteraard niet ter verkrijging van dubbele rente over enige periode - zou de betrokkene moeten kunnen profiteren van de rentevoet volgens de BTW-regeling, zoals deze in punt 39 hierboven is omschreven, zodra de rente opeisbaar wordt.

D - Artikel 6 van het Verdrag

42 De nationale rechter heeft ook artikel 6 aan de orde gesteld. Gelet op hetgeen ik het Hof in overweging geef met betrekking tot de toepasselijkheid van artikel 59 onder omstandigheden als in de onderhavige zaak (punten 24-41), zie ik geen ruimte voor afzonderlijke toepassing van artikel 6. Wanneer de verschillende behandeling van ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen in de onderhavige zaak, anders dan ik hierboven heb uiteengezet, geen verkapt discriminatie op grond van nationaliteit oplevert in de zin van artikel 59, dan is dat naar mijn mening ook niet het geval volgens artikel 6. Ik ben derhalve van mening, dat het Hof bij de beantwoording van de derde vraag van de nationale rechter niet specifiek hoeft in te gaan op artikel 6.

VII - Conclusie

43 Gelet op een en ander, geef ik het Hof in overweging de vragen van de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel als volgt te beantwoorden:

1) De eerste twee vragen moeten worden beantwoord overeenkomstig de overwegingen van het Hof in het arrest van 17 juli 1997 in de zaak ARO Lease (C-190/95), namelijk aldus, dat een in een lidstaat A gevestigde leasemaatschappij haar diensten niet vanuit een vaste inrichting in lidstaat B verricht, wanneer zij, zonder een kantoor of andere materiële of personele aanwezigheid in lidstaat

B te hebben, enkel een aantal in lidstaat B aangekochte auto's least aan aldaar gevestigde klanten en de onderhoudskosten voor haar rekening neemt die door andere, in lidstaat A gevestigde klanten in verband met het gebruik van geleasde auto's in lidstaat B worden gemaakt.

2) Artikel 59 van het Verdrag moet aldus worden uitgelegd, dat deze bepaling zich ertegen verzet dat belastingplichtigen die niet in België zijn gevestigd maar aldaar goederen kopen of diensten ontvangen teneinde grensoverschrijdende autoleasingdiensten te kunnen bieden aan in België gevestigde klanten, of die gebruik maken van de diensten van Belgische garagehouders in het kader van hun dienstverrichting ten behoeve van in Luxemburg gevestigde klanten, en die achteraf de over die goederen of diensten betaalde BTW terugvragen overeenkomstig de Achtste richtlijn van de Raad (79/1072/EEG) van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, wanneer teruggaaf niet binnen de door artikel 7, lid 4, van de Achtste richtlijn toegestane periode van zes maanden plaatsvindt, een lagere interest krijgen of eerst na formele ingebrekestelling van de Belgische Staat aanspraak hebben op rente over het gevorderde bedrag, in omstandigheden waarin in België gevestigde belastingplichtigen die een BTW-overschot van een vergelijkbaar bedrag terugvragen, een hogere rente ontvangen, die bovendien automatisch begint te lopen vanaf het verstrijken van de wettelijke termijn voor teruggaaf van door die ingezetenen teruggevraagde belasting.

(1) - Zie arrest van 17 juli 1997 (C-190/95, Jurispr. blz. I-4383).

(2) - Alle informatie omtrent de rentebetalingen waarover het Hof beschikt is afkomstig uit de bij het Hof ingediende schriftelijke en mondelinge opmerkingen.

(3) - 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").

(4) - Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11; hierna: "Achtste richtlijn").

(5) - Blijkens artikel 8(1), § 2, sub 2, van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde (Belgisch Staatsblad van 31 december 1969; hierna: "koninklijk besluit nr. 4"), waarnaar verzoekster in haar schriftelijke opmerkingen verwijst, geldt de termijn van één kalenderjaar plus drie maanden niet voor teruggaven vanaf een bepaald bedrag (kennelijk 25 000 BFR voor belastingplichtigen die elk kwartaal aangifte doen).

(6) - De aanvraag moet in drie exemplaren worden ingediend bij het centraal BTW-kantoor voor buitenlandse belastingplichtigen, binnen vijf jaar na het tijdstip waarop de vordering tot teruggave is ontstaan, en moet betrekking hebben op een bedrag van meer dan 1 100 BFR.

(7) - Blijkens de bewoordingen van de bepaling is de rente "van rechtswege verschuldigd". Men mag dus redelijkerwijze aannemen, dat de verschuldigde interest op maandbasis moet worden samengesteld. De rentevoet van 9,6 % over twaalf maanden (namelijk 0,8 % vermenigvuldigd met 12) die de advocaat van verzoekster ter terechtzitting noemt, is dus niet het werkelijke tarief zoals dat ingevolge artikel 91, § 3, van het BTW-Wetboek voor ingezetenen belastingplichtigen geldt, omdat de samengestelde interest in feite ongeveer 10,9 % zou bedragen.

(8) - In haar opmerkingen verwijst verzoekster ook naar artikel 8(1), § 3, derde alinea, van koninklijk besluit nr. 4. Deze bepaling schijnt in te houden, dat wanneer voldaan is aan de criteria voor terugbetaling binnen een kwartaal of een maand overeenkomstig het bepaalde in § 2, sub 2 (zie voetnoot 5 hierboven), de teruggaaf moet geschieden binnen drie respectievelijk twee maanden na het kwartaal of de maand waarop het verzoek om teruggaaf betrekking heeft. Aangezien koninklijk besluit nr. 4 onder meer strekt tot uitvoering van artikel 76 van het BTW-Wetboek, is er geen reden om aan te nemen dat de rentevoet van 0,8 % per maand ingevolge artikel 76, § 1, van het BTW-Wetboek niet ook zou gelden voor aanvragen ex artikel 8(1), § 2, van het koninklijk besluit.

(9) - Naar het Hof heeft vernomen, werd de rentevoet bij koninklijk besluit van 4 augustus 1996, Belgisch Staatsblad van 15 augustus 1996, per 1 september 1996 verlaagd tot 7 %. Ter terechtzitting heeft de Belgische regering het Hof meegedeeld, dat de rentevoet in wezen aan de hand van de marktverhoudingen wordt vastgesteld.

(10) - Volgens de schriftelijke opmerkingen van de Belgische regering geschiedde de dagvaarding op 27 juni 1995, terwijl de ingebrekestelling in de zin van de renteregeling plaats vond op 26 augustus 1994. De uiteindelijke nauwkeurige vaststelling van de relevante data is natuurlijk een zaak voor de nationale rechter.

(11) - De Belgische regering noemt in haar schriftelijke opmerkingen de bedragen van 142 176 BFR over het eerste halfjaar van 1994, en 181 710 BFR over de periode van januari tot mei 1995.

(12) - De Belgische regering vermeldt in haar schriftelijke opmerkingen, dat de relevante aanvragen in de periode tussen 18 juni 1990 tot 12 juni 1995 (hierna: "de periode van teruggaaf") werden ingediend. LPL vermeldt in haar schriftelijke opmerkingen uitdrukkelijk (zie punt 19 hierna), dat de door haar gevorderde rente alleen betrekking heeft op de periode na het verstrijken van zes maanden na de respectieve aanvragen.

(13) - Verzoekster verklaart in haar schriftelijke opmerkingen dat zij tussen 1989 en 1993 acht langetermijncontracten met Belgische klanten had, benevens nog twee andere contracten met een Nederlandse respectievelijk een Zwitserse vennootschap, waarbij het om in België gekochte auto's ging.

(14) - Hierboven onder punt 3 gedeeltelijk geciteerd.

(15) - Arrest van 14 december 1995, Commissie/Spanje (C-16/95, Jurispr. blz. I-4883, r.o. 8).

(16) - Zie in dit verband mijn conclusie bij het arrest Commissie/Spanje, reeds aangehaald, punt 14.

(17) - Artikel 7, lid 4, wordt hierboven onder punt 4 volledig geciteerd.

(18) - Arrest van 13 juli 1993 (C-330/91, Jurispr. blz. I-4017).

(19) - Verzoekster verwijst op dit punt onder meer naar het zogenoemde "avoir fiscal"-arrest van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk (270/83, Jurispr. blz. 273).

(20) - Ter terechtzitting wees de advocaat van de Belgische regering erop, dat soms zelfs belastingplichtigen in België niet kunnen profiteren van de gunstiger regeling van artikel 92, § 3, van het BTW-Wetboek. Het voorbeeld werd genoemd van een bakker die een nieuw huis koopt voor bedrijfs- en privédoeleinden en dat later tegen verlies verkoopt, omdat het voor de BTW nog steeds als nieuw gold. Wanneer zich in België vertraging zou voordoen bij de terugbetaling van

het overschot van voorbelasting boven de verschuldigde belasting zou artikel 92, § 4, van het wetboek van toepassing zijn op een eventueel daaropvolgend verzoek om teruggaaf.

(21) - In haar schriftelijke opmerkingen maakt de Belgische regering een vergelijking tussen een ingezeten en een niet-ingezeten belastingplichtige, die beiden op 20 april van een bepaald jaar een aanvraag tot teruggaaf met betrekking tot het eerste kwartaal van dat jaar indienen. Terwijl de niet-ingezeten belastingplichtige interest zou kunnen vorderen met ingang van 21 oktober van datzelfde jaar, zou de ingezeten belastingplichtige ingevolge artikel 76, § 1, en 91, § 3, van het BTW-Wetboek eerst op 1 april van het volgende jaar interest kunnen vorderen. Ter terechtzitting heeft LPL daartegen ingebracht, onder verwijzing naar het "avoir fiscal"-arrest, dat het enkele feit dat niet-ingezeten belastingplichtigen in sommige gevallen door de regels worden bevoordeeld, niet de discriminatie rechtvaardigt die zij in andere gevallen ondergaan, zoals in het geval dat in het hoofdgeding aan de orde is.

(22) - De Commissie deelt het Hof mede, dat zij bij aanmaningsbrief van 5 juli 1995, een niet-nakomingsprocedure ex artikel 169 tegen België heeft ingeleid, wegens onder meer het thans in geding zijnde verschil in rentetarieven.

(23) - Er bestaat zeer uitgebreide rechtspraak over de draagwijdte van het verbod van artikel 6: zie bijvoorbeeld arresten van 13 februari 1996, Wilhelm e.a. (14/68, Jurispr. blz. 1, r.o. 13); 13 februari 1985, Gravier (293/83, Jurispr. blz. 593, r.o. 15); 20 oktober 1993, Phil Collins e.a. (C-92/92 en C-326/92, Jurispr. blz. I-5145, punten 30-32), en 10 februari 1994, Mund en Fester (C-398/92, Jurispr. blz. I-467, punt 14).

(24) - Zie bijvoorbeeld arrest van 12 december 1974, Walrave en Koch (36/74, Jurispr. blz. 1405, punten 5 en 6).

(25) - Uiteraard was LPL in Luxemburg altijd BTW verschuldigd over haar leasingactiviteiten. De omstandigheden in deze zaak verschillen dus van die in de zaak Debouche (arrest van 26 september 1996, Jurispr. blz. I-4495), waarin een Belgische advocaat, die in België op grond van artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn een voorlopige vrijstelling genoot voor zijn in België verrichte diensten, de BTW terugvroeg die was begrepen in de leaseprijs van een auto die hij in Nederland had geleased en die hij uitsluitend voor zijn beroepsbezigheden in België gebruikte.

(26) - Zie arresten van 4 juli 1985, Berkholz (C-168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 14), en 6 maart 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Jurispr. blz. I-1195, punt 10).

(27) - Het Hof heeft steeds geoordeeld dat zuiver interne situaties niet binnen de werkingssfeer van artikel 59 vallen; zie bijvoorbeeld arresten van 23 april 1991, Höfner en Elser (C-41/90, Jurispr. blz. I-1979, punt 37), en 17 juni 1997, Sodemare e.a. (C-70/95, Jurispr. blz. I-3395, punt 38).

(28) - Zij verwijst naar de arresten van 31 januari 1984, Luisi en Carbone (286/82 en 26/83, Jurispr. blz. 377, punt 16), en 2 februari 1989 (Cowan, 186/87, Jurispr. blz. 195, punt 15).

(29) - In het arrest van 26 april 1988, Bond van adverteerders e.a. (352/85, Jurispr. blz. 2085, punt 16), overwoog het Hof, dat ten aanzien van diensten die door exploitanten van kabelnetten die in de ene lidstaat zijn gevestigd, worden verricht ten behoeve van uitzenders die in een andere lidstaat zijn gevestigd, het "(...) van weinig belang is, dat deze uitzenders in de regel niet zelf de exploitanten van kabelnetten voor deze overbrenging betalen", omdat "artikel 60 EEG-Verdrag niet vereist dat de dienst wordt betaald door degene te wiens behoeve zij wordt verricht".

(30) - Zie met betrekking tot inkomstenbelasting, arrest van 8 mei 1990, Biehl (C-175/88, Jurispr.

blz. I-1789, punt 14), en ten aanzien van vennootschapsbelasting, arrest Commerzbank, reeds aangehaald, punt 15).

(31) - Zie arrest van 17 juli 1963, Italië/Commissie (13/63, Jurispr. blz. 349).

(32) - Zie arrest van 13 december 1984, Sermide (106/83, Jurispr. blz. 4209, punt 28).

(33) - Zie hierboven punt 21 en voetnoot 21.

(34) - Kennelijk op 20 januari van het volgende jaar, in gevallen waarin de termijn van één kalenderjaar plus drie maanden geldt en, in gevallen waarin ieder kwartaal aangifte wordt gedaan, op de twintigste van de eerste maand na het kwartaal: zie artikel 8(1), § 3, tweede alinea, van koninklijk besluit nr. 4.

(35) - Ter herinnering: in gevallen waarin ieder kwartaal aangifte wordt gedaan zou een overschot van 25 000 BFR op aanvraag binnen drie maanden na het kwartaal waarin de vordering is ontstaan, moeten worden terugbetaald; zie artikel 8(1), § 2 en § 3, van koninklijk besluit nr. 4: zie ook de voetnoten 5 en 8 en punt 36 hierboven.