

Conclusions
CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
L. A. GEELHOED
van 10 oktober 2002(1)

Zaak C-155/01

Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL
tegen
Finanzlandesdirektion für Tirol

[verzoek van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing van het Verwaltungsgerichtshof – Uitlegging van artikel 17 van richtlijn 77/388/EEG: Zesde richtlijn 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 – Nationale wettelijke regeling op grond waarvan het eigen gebruik in de betrokken lidstaat van in een andere lidstaat geleasede voertuigen aan BTW is onderworpen wanneer de onderneming in de lidstaat van de lessor recht heeft op aftrek van de vooruitbetaalde belasting”

I ? Inleiding

1. In deze zaak heeft het Oostenrijkse Verwaltungsgerichtshof een vraag gesteld over de uitleg van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ? Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (2) (hierna: Zesde richtlijn).

2. Meer in het bijzonder heeft deze vraag betrekking op de toelaatbaarheid van een Oostenrijkse belastingmaatregel die als belastbare handeling aanmerkt het leasen van een voertuig bij een lessor die is gevestigd in een andere lidstaat. Die maatregel voorziet er bovendien in dat voor deze leasing geen recht op aftrek van BTW bestaat. Dit recht ontbreekt eveneens indien een voertuig wordt geleased bij een in Oostenrijk gevestigd bedrijf. Het is nu de vraag of die uitsluiting van het recht op aftrek in overeenstemming is met de Zesde richtlijn. In dit verband zijn met name van belang artikel 9 van de Zesde richtlijn, dat betrekking heeft op de plaats van belastbare handelingen, en artikel 17, dat het recht op aftrek en de uitzonderingen daarop regelt.

3. Deze zaak vertoont nauwe verwantschap met de zaak Metropol Treuhand en Stadler, waarin ik op 4 oktober 2001 concludeerde en waarin het Hof op 8 januari 2002 arrest wees. (3) In beide zaken gaat het om een nationale Oostenrijkse belastingregeling die een afwijking inhoudt op het door het gemeenschapsrecht verzekerde beginsel van BTW-aftrek en die eerst van toepassing wordt (kort) na de toetreding van Oostenrijk tot de Europese Unie. Een belangrijk verschil tussen beide zaken is het grensoverschrijdende element. De onderhavige zaak betreft een transactie tussen twee ondernemingen die gevestigd zijn in verschillende lidstaten en die om die reden de mogelijkheid insluit van dubbele BTW-heffing.

II ? Het juridisch kader

A ? Europees recht

4. De artikelen 5 en 6 van de Zesde richtlijn bepalen wat onder goederen, respectievelijk diensten moet worden verstaan. Meer in het bijzonder bepaalt artikel 6, lid 2: Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

- a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privé-doeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan;
- b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privé-doeleinden of voor privé-doeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden. De lidstaten kunnen van het bepaalde in dit lid afwijken, mits deze afwijking niet tot concurrentievervalsing leidt.

5. Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn geeft de hoofdregel voor de plaats van een dienst. Deze hoofdregel luidt: Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats. Het tweede lid voorziet in uitzonderingen op deze hoofdregel onder meer om in bijzondere gevallen ook te kunnen heffen op de plaats van vestiging van de dienstontvanger (onderdeel e). Een zodanig bijzonder geval is de verhuur van roerende lichamelijke zaken, die echter weer niet geldt voor vervoermiddelen. (4)

6. Artikel 17, lid 2, bepaalt, voorzover van belang, als volgt: Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

- a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;
- b) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;
- c) de belasting over de toegevoegde waarde, welke overeenkomstig artikel 5, lid 7, sub a), en artikel 6, lid 3, verschuldigd is.

7. Vooral het zesde lid van artikel 17 is van belang voor deze procedure. Het luidt: Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten. Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag.

8. Een bijzondere bevoegdheid voor de lidstaten tot uitsluiting van het recht op BTW-aftrek vloeit voort uit artikel 17, lid 7: Onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging kan elke lidstaat om conjuncturele redenen investeringsgoederen of andere goederen geheel of gedeeltelijk van de aftrekregeling uitsluiten. [...]

9. De achtste BTW-richtlijn (5) preciseert de regels voor de terugbetaling van BTW aan ondernemingen die in een andere lidstaat zijn gevestigd. Artikel 2 van deze richtlijn bepaalt: Elke lidstaat geeft aan iedere niet in het binnenland maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, onder de in de hierna volgende artikelen gestelde voorwaarden, de belasting over de toegevoegde waarde terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen [...]. In artikel 5 van de achtste richtlijn valt het volgende te lezen: Voor de toepassing van deze richtlijn wordt het recht op belastingteruggaaf bepaald op grond van artikel 17 van richtlijn 77/388/EEG, zoals dit wordt toegepast in de lidstaat waar de teruggaaf wordt verleend.

B ? Nationaal recht

10. Tot de toetreding van de Republiek Oostenrijk tot de Europese Unie op 1 januari 1995 gold in Oostenrijk de Umsatzsteuergesetz 1972 (verder: UStG 1972).

11. § 3, lid 11, van die wet (6) bepaalde: Er is sprake van een andere dienst in het binnenland wanneer de ondernemer zijn bedrijf uitsluitend of hoofdzakelijk op het nationale grondgebied uitoefent of een handeling of situatie aldaar duldt, of een handeling aldaar achterwege laat [...]. Volgens de verwijzende rechter bracht die bepaling mee dat leasinghandelingen met betrekking tot een personenauto geacht werden in Oostenrijk te zijn verricht, wanneer het voertuig voor het overgrote deel in Oostenrijk werd gebruikt.

12. § 12, lid 2, punt 2, van die wet (7) bepaalde, voorzover van belang, als volgt: Niet als voor de onderneming verricht worden aangemerkt leveringen of andere diensten [...] die verband houden met de aanschaf (vervaardiging), huur of exploitatie van personenauto's, motorvoertuigen voor gemengd gebruik of tweewielige motorvoertuigen [...].

13. Per 1 januari 1995 ? de datum van de toetreding tot de Europese Unie ? werd de UStG 1972 vervangen door de Umsatzsteuergesetz 1994 (hierna: UStG 1994).

14. § 3a, lid 12, UStG 1994 luidt: In de overige gevallen wordt een andere dienst verricht op de plaats vanwaar de ondernemer zijn bedrijf uitoefent. Wordt de andere dienst door een vestiging van de onderneming verricht, dan geldt die vestiging als plaats van de andere dienst. Volgens de verwijzende rechter betekent die bepaling dat leasinghandelingen met betrekking tot een personenauto geacht worden te zijn verricht in de lidstaat vanwaar de lessor zijn bedrijf uitoefent, zelfs als het voertuig voor het overgrote deel in Oostenrijk wordt gebruikt.

15. § 12, lid 2, punt 2, UStG 1994 luidt ? voorzover hier van belang ? gelijk aan het bepaalde in § 12, lid 2, punt 2, UStG 1972, zoals hierboven weergegeven.

16. Per 6 januari 1995 bepaalt § 1, lid 1, UStG 1994 als volgt (8) : Aan de omzetbelasting zijn de volgende handelingen onderworpen: [...] het eigen gebruik in het binnenland. Er is sprake van eigen gebruik [...] wanneer een ondernemer uitgaven (kosten) maakt met betrekking tot diensten in het buitenland die, waren zij in het binnenland ten behoeve van de ondernemer verricht, deze op grond van § 12, lid 2, punt 2, geen recht op aftrek zouden hebben gegeven; dit geldt enkel voorzover de ondernemer in het buitenland recht op teruggaaf van de buitenlandse voorbelasting heeft. [...].

III ? Het feitelijk en procedureel kader

17. Cookies World Vertriebsges mbH iL (hierna: Cookies World), de verzoekster in het hoofdgeding, is een in Oostenrijk gevestigde vennootschap met beperkte aansprakelijkheid die een handelsonderneming exploiteert. Zij heeft als lessee bij een Duitse onderneming een personenauto gehuurd die zij in Oostenrijk voor haar bedrijfsdoeleinden heeft gebruikt.

18. Bij aanslag van 15 juni 1999 stelde het Finanzamt Schwaz voor Cookies World de omzetbelasting 1997 vast. Het huurbedrag voor het geleasde voertuig was opgeteld bij de belastbare handelingen. Die bijtelling vond plaats overeenkomstig § 1, lid 1, UStG 1994.

19. Cookies World diende een bezwaarschrift in en verzocht om vaststelling van de omzetbelasting met buitentoepassingslating van laatstgenoemde bepaling. Haars inziens is de terbeschikkingstelling van voertuigen een andere dienst die omzetbelastingtechnisch wordt verricht op de plaats vanwaar de ondernemer zijn bedrijf uitoefent. In geval van leasing van voertuigen wordt de andere dienst in beginsel verricht in de staat van de zetel van de lessor, in casu dus Duitsland. Daar is de handeling belastbaar. Het gemeenschapsrecht voorziet niet in andere belastbare feiten. Met § 1, lid 1, UStG 1994 is evenwel een tweede voor de omzetbelasting belastbaar feit in het leven geroepen voor één en dezelfde handeling (naast de belastingheffing overeenkomstig de Zesde richtlijn in de staat van de zetel van de verhuurder). Dezelfde handeling wordt dus dubbel belast. Een rechtvaardiging hiervoor kan volgens Cookies World niet worden gevonden in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn. Die bepaling heeft namelijk alleen betrekking op de uitsluiting van het recht op aftrek van BTW. Bovendien is slechts de handhaving van bestaande wetgeving toegestaan. Het belastbare feit van § 1, lid 1, UStG 1994, maakt evenwel pas sinds 6 januari 1995 deel uit van het Oostenrijkse rechtsbestel.

20. Bij beschikking van 20 juli 2000 wees de Finanzlandesdirektion für Tirol het bezwaarschrift van Cookies World af. Zij overwoog dat de lidstaten ? in afwachting van een eventuele wijziging van de Zesde richtlijn ? nationale bepalingen inzake de uitsluiting van het recht op aftrek mochten handhaven. Deze bevoegdheid van de lidstaten had ook betrekking op de belastingheffing wegens eigen gebruik zoals voorzien in de Oostenrijkse wetgeving. Deze heffing zou er volgens de Finanzlandesdirektion vooral toe strekken om het effect van de in het buitenland verrichte aftrek van BTW ongedaan te maken, met het oog op neutrale mededingingsvoorwaarden.

21. Tegen deze beschikking heeft Cookies World beroep ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof. Zij voert aan dat de vaststelling van de omzetbelasting 1997 heeft plaatsgevonden met toepassing van een met het gemeenschapsrecht strijdig nationaal voorschrift.

22. Vervolgens heeft het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) bij beschikking van 29 maart 2001, ingekomen ter griffie van het Hof van Justitie op 11 april 2001, verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag: Is het verenigbaar met de Zesde richtlijn, in het bijzonder met de artikelen 5 en 6 daarvan, dat een lidstaat het maken van uitgaven met betrekking tot diensten in het buitenland als belastbare handeling behandelt in de omstandigheid dat deze diensten, waren zij in het binnenland ten behoeve van de ondernemer verricht, geen recht op aftrek gaven?

23. In deze procedure zijn bij het Hof schriftelijke opmerkingen ingediend door Cookies World, de Oostenrijkse regering en de Commissie. Er heeft geen mondelinge behandeling plaatsgevonden.

IV ? De essentie van de prejudiciële vraag

24. Uit de gestelde prejudiciële vraag en de feiten in het hoofdgeding, zoals die naar voren komen in de verwijzingsbeschikking, leid ik af dat de vraag van de verwijzende rechter in wezen twee deelvragen bevat. Ten eerste, kan de Zesde richtlijn de grondslag vormen voor de heffing van BTW over een transactie die in een andere lidstaat is afgesloten en die in beginsel ook in die andere lidstaat aan BTW-heffing is onderworpen? Ten tweede, wat is de reikwijdte van de bevoegdheid van de lidstaten om af te wijken van het beginsel van aftrek van BTW, zoals geformuleerd in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn?

25. Indien moet worden vastgesteld dat er geen bevoegdheid is BTW te heffen op een activiteit waarover ook reeds in een andere lidstaat BTW is verschuldigd, behoeft de tweede deelvraag niet door het Hof te worden beantwoord.

26. Indien deze bevoegdheid wel moet worden aangenomen ? althans indien deze niet kan worden uitgesloten ? komt de tweede deelvraag aan de orde. De beantwoording van het Hof wordt dan in belangrijke mate bepaald door de recente rechtspraak omtrent het zesde en het zevende lid van artikel 17. In punt 3 van deze conclusie wees ik reeds op het arrest Metropol Treuhand en Stadler. Verder gaat het om twee arresten van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk. (9)

V ? De eerste deelvraag: BTW-heffing over een transactie in een andere lidstaat

27. Vaststaat dat het in deze zaak gaat om een transactie met grensoverschrijdende elementen. Een onderneming in de lidstaat Oostenrijk leaset een auto bij een onderneming in de lidstaat Duitsland met als doel die auto vooral in Oostenrijk te gebruiken.

28. Het leidende beginsel van de Zesde richtlijn bij transacties met grensoverschrijdende elementen binnen de Europese Gemeenschap houdt het volgende in: zowel dubbele heffing van BTW als niet-heffing van BTW moeten worden voorkomen.

29. Dit beginsel maakt deel uit van de uitgangspunten die de gemeenschapswetgever bij het opstellen van de Zesde richtlijn heeft gekozen en die het Hof herhaaldelijk heeft bevestigd. Het gaat dan om:

?belastingneutraliteit: het waarborgen van een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen;

10Zie onder meer arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19); 21 september 1988, Commissie/Frankrijk (50/87, Jurispr. blz. 4797, punt 15), en 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. 1, punt 15).

?gelijkheid van fiscale behandeling, zulks teneinde concurrentievervalsing tegen te gaan. In verband hiermee moeten uitzonderingen op de harmonisatie strikt worden opgevat: zij gelden

slechts in de gevallen waarin de Zesde richtlijn zulks uitdrukkelijk voorziet. Immers, elke uitzondering leidt tot het extra uiteenlopen van de hoogte van de belastingdruk in de lidstaten.

11Zie hierover o.a. mijn conclusie bij de arresten van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk (aangehaald in voetnoot 9, punten 35 e.v.).

30. Teneinde het genoemde leidend beginsel te concretiseren bevatten de artikelen 8 en 9 een uitvoerige regeling voor de vaststelling van de plaats van een belastbare handeling. Bij dienstverrichtingen is de hoofdregel vastgelegd in artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn: de plaats waar de dienstverrichter zijn zetel heeft. Op deze hoofdregel bestaat een uitzondering ter zake van de verhuur van goederen, doch die uitzondering geldt weer niet voor voertuigen. Redenen van controletechnische aard liggen ten grondslag aan deze uitzondering op de uitzondering.

31. Het leidende beginsel in de context zoals ik die beschreef bepaalt het antwoord op de eerste deelvraag van de verwijzende rechter.

32. Op dit punt ga ik terug naar de feiten van het hoofdgeding. Indien vaststaat dat de leasing in Duitsland een belastbare handeling vormt vloeit uit dit beginsel voort dat de leasing in Oostenrijk niet aan BTW-heffing mag worden onderworpen. Dit is ook het standpunt dat Cookies World en de Commissie in de onderhavige procedure innemen.

33. De Oostenrijkse regering is echter een andere mening toegedaan. Hetgeen in Oostenrijk wordt belast is het eigen gebruik van de auto door de lessee. De plaats van dit eigen gebruik moet worden bepaald naar analogie van de toepasselijke regels voor goederen en diensten uit de Zesde richtlijn. Voor dit eigen gebruik moet er een verband zijn met het Oostenrijkse grondgebied. Dit verband is er, nu de uitgaven van de lessee voor deze een vermogensvermindering inhouden en bovendien het gebruik van de dienst plaatsvindt in Oostenrijk. De Oostenrijkse regering wijst ook op het bepaalde in artikel 5, lid 6, en artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn krachtens welke de levering, dan wel het gebruik voor privé-doeleinden van bedrijfsgoederen als belastbaar feit kunnen worden aangemerkt. Daarbij acht deze regering het ook nog van belang dat niet geïsoleerd wordt gekeken naar de verschillende bepalingen van de Zesde richtlijn, maar dat ? zo begrijp ik de Oostenrijkse regering ? de onderlinge samenhang bepalend is.

34. De feiten in het hoofdgeding laten inderdaad zien dat hier sprake is van eigen gebruik in Oostenrijk. Hiermee echter is dit eigen gebruik nog niet het relevante belastbare feit voor de toepassing van de Zesde richtlijn. Dit belastbare feit is de leasing die heeft plaatsgevonden in Duitsland. Zoals het Hof in het arrest ARO Lease (12) heeft vastgesteld is de verhuur van auto's in de vorm van leasing een dienst in de zin van artikel 9 van de Zesde richtlijn.

35. Voorts bepaalt het Hof in dat arrest (13) als volgt in geval van leasing van een auto:

?uit de considerans van de richtlijn

14Het gaat hier om de Tiende richtlijn (aangehaald in voetnoot 4). blijkt dat voor wat de verhuur van vervoermiddelen betreft, artikel 9, lid 1, om redenen van controletechnische aard strikt dient te worden toegepast door als plaats van deze dienstverrichtingen de plaats van de dienstverrichter aan te merken;

?dienovereenkomstig zijn in artikel 9, lid 2, sub e, van de richtlijn alle vervoermiddelen uitdrukkelijk uitgesloten van de afwijkende regel, dat bij de verhuur van roerende lichamelijke zaken als plaats van de dienst wordt aangemerkt de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd;

?waar vervoermiddelen gemakkelijk de grenzen kunnen overschrijden, is het moeilijk, zo niet onmogelijk te bepalen, waar zij worden gebruikt; daarom moet voor ieder geval worden voorzien in een bruikbaar criterium voor de BTW-heffing. Vandaar dat de richtlijn voor de verhuur van vervoermiddelen niet uitgaat van de plaats waar de verhuurde zaak wordt gebruikt, doch, eenvoudigheidshalve en conform het basisbeginsel, van de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

36. Samengevat, deze rechtspraak van het Hof laat geen ruimte voor BTW-heffing ter zake van leasing in de lidstaat van gebruik. Op dit punt verwijs ik ook naar het leidende beginsel voor BTW-heffing zoals ik dat hierboven beschreef: geen dubbele heffing ter zake van hetzelfde feit.

37. Ook het arrest Monte Dei Paschi Di Siena (15) , waarnaar zowel Cookies World, de

Commissie als de Oostenrijkse regering verwijzen, wijst niet in een andere richting. In dit arrest gaat het Hof in op de situatie waarin een belastingplichtige zowel in het land waarin hij gevestigd is als in een andere lidstaat BTW verschuldigd is. In casu echter is Cookies World in het land van vestiging ter zake van de litigieuze handeling geen BTW verschuldigd.

38. Betoogd zou nog kunnen worden dat de BTW in Oostenrijk wordt geheven ter zake van een ander feit, namelijk het eigen gebruik zelf. Het zou dan niet meer gaan om de transactie met de lease-maatschappij maar het met een dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde gebruik van een tot het bedrijf behorend goed voor privé-doeleinden van de belastingplichtige, zoals geregeld in artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn. De laatste zin van deze bepaling laat de lidstaten de nodige ruimte. Dit betoog gaat echter niet op. De feiten in het hoofdgeding maken duidelijk dat de belaste handeling de leasing in Duitsland betreft. De litigieuze belastingaanslag van het Finanzamt Schwaz heeft immers betrekking op het huurbedrag van het geleasede voertuig. Ook het bepaalde in § 1, lid 1, UStG 1994, waarop de Oostenrijkse regering zich baseert, laat zien dat het één en hetzelfde feit betreft dat wordt belast.

39. De Oostenrijkse regering doet haar redenering omtrent de toelaatbaarheid van de litigieuze maatregel in belangrijke mate rusten op een appreciatie van de bepalingen van de Zesde richtlijn in hun onderlinge samenhang. Zij hanteert een economische argumentatie. De uitsluiting van het recht op aftrek zou niet mogen worden beperkt tot leasecontracten die met een Oostenrijkse lessor worden gesloten. Alsdan zou de concurrentie worden vervalst.

40. Hoewel ik in het algemeen groot belang hecht aan het uitschakelen van concurrentiedistorsies binnen de gemeenschappelijke markt, acht ik deze argumentatie niet sterk. Immers, de belastbare handeling vindt in een andere lidstaat plaats die de Zesde richtlijn ten volle toepast (inclusief het recht op aftrek). De lidstaat Oostenrijk maakt gebruik van een uitzondering op de Zesde richtlijn. Het gebruik van die uitzondering mag er natuurlijk nooit toe leiden dat de in de eigen lidstaat gevestigde belastingplichtigen in een andere lidstaat geen aanspraak hebben op een voorziening die voor hen krachtens het recht van die andere lidstaat openstaat en die nota bene is gebaseerd op een EG-richtlijn. (16)

41. Cookies World noemt nog dat de litigieuze nationale regeling, die uitsluitend zou strekken ter bescherming van Oostenrijkse dienstverleners, in strijd is met artikel 49 EG. Ik acht dit argument niet relevant voor het onderhavige geding. Slechts voorzover zou worden vastgesteld dat de Oostenrijkse wetgever een bevoegdheid zou hebben om in een geval als het onderhavige de BTW-heffing te regelen ? indien die heffing (nog) niet volledig zou zijn geharmoniseerd ?, komt artikel 49 EG aan de orde. Gelet op bovenstaande overwegingen ontbeert de Oostenrijkse wetgever een dergelijke bevoegdheid.

42. Ter illustratie wijs ik op dit punt op het recente arrest Cura Anlagen. (17) Dit arrest heeft geen betrekking op de omzetbelasting, maar wel op belemmeringen in de Oostenrijkse wetgeving om auto's buiten Oostenrijk te leasen. In dit arrest wijst het Hof op zijn rechtspraak krachtens welke artikel 49 EG zich ook verzet tegen de toepassing van een nationale regeling die ertoe leidt, dat het verrichten van diensten tussen lidstaten moeilijker wordt dan het verrichten van diensten binnen een enkele lidstaat. Een dergelijke belemmering voor het vrije verkeer kan slechts een rechtvaardiging vinden in een door het EG-recht erkende reden van algemeen belang en voorts moet het evenredigheidsbeginsel in acht zijn genomen. (18) Mijns inziens leidt de litigieuze Oostenrijkse maatregel er niet per definitie toe dat het leasen van een voertuig in een andere lidstaat moeilijker wordt dan in de eigen lidstaat. Het leidt juist tot meer gelijke voorwaarden. Dus, zo een toetsing aan artikel 49 EG aan de orde zou komen ? quod non ? is het nog maar de vraag of de litigieuze Oostenrijkse bepaling een schending van dat verdragsartikel meebrengt.

43. Tot slot wijs ik op het volgende. Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn biedt de lidstaten onder omstandigheden de bevoegdheid een uitsluiting van het recht op BTW-aftrek te handhaven. Op de inhoud van die bevoegdheid ga ik hieronder in, bij de bespreking van de tweede deelvraag. Voorafgaand daaraan stel ik hier reeds vast dat die bevoegdheid niet kan worden gebruikt om de plaats van een belastbaar feit, zoals voortvloeit uit de Zesde richtlijn, te veranderen. Artikel 17, lid 6, heeft dus geen betekenis voor de beantwoording van de eerste deelvraag. In deze zin ben ik

het eens met Cookies World en de Commissie voorzover deze stellen dat artikel 17, lid 6, uitsluitend door de lidstaten kan worden benut om een in hun nationale recht bestaande uitsluiting van het recht op aftrek te handhaven.

V ? De tweede deelvraag: afwijken van het beginsel van aftrek van BTW

44. Hierboven heb ik vastgesteld dat de Zesde richtlijn geen bevoegdheid geeft om BTW te heffen in de lidstaat waarin een in een andere lidstaat geleased voertuig wordt gebruikt. Dit zo zijnde behoeft de tweede deelvraag geen beantwoording. Mijn behandeling van deze tweede deelvraag geschiedt dan ook louter ten overvloede.

45. In mijn eerdere conclusies met betrekking tot artikel 17 van de Zesde richtlijn wees ik op het karakter van de Zesde richtlijn en de rol van het recht op aftrek daarin. Het Hof formuleert de hoofdregel van artikel 17, lid 2, als een beginsel van recht. Hieruit vloeit voort dat de uitzonderingsmogelijkheden op de aftrekbaarheid van BTW een limitatief karakter hebben. In het arrest Lennartz, heeft het Hof uitgemaakt dat het recht op aftrek moet kunnen worden uitgeoefend op alle belasting die op de [...] verrichte handelingen heeft gedrukt. Daar dergelijke beperkingen in alle lidstaten op dezelfde wijze moeten gelden zijn afwijkingen slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de Zesde richtlijn zijn voorzien. Bepalingen die uitzonderingsmogelijkheden bevatten dienen bovendien restrictief te worden geïnterpreteerd. (19)

46. Artikel 17, lid 6, tweede alinea, vormt een uitzondering op dit beginsel (20) en is van toepassing totdat de Raad de in artikel 17, lid 6, eerste alinea, bedoelde voorschriften vaststelt. Die uitzondering heeft het karakter van een standstillclausule, die het lidstaten toestaat de daadwerkelijk toegepaste nationale voorschriften te handhaven totdat de Raad een gemeenschappelijke regeling voor de uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek vaststelt.

47. Voor Oostenrijk geldt dat het de uitzonderingen op de aftrekbaarheid mag handhaven, voorzover deze bestonden op het moment van toetreding tot de Europese Unie (1 januari 1995). Nadien mag het geen maatregelen meer nemen die de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen uitbreiden en zich daardoor van de doelstelling van de Zesde richtlijn verwijderen. Indien een bestaande uitsluiting geheel of gedeeltelijk is ingetrokken mag hij daarna niet meer worden heringevoerd. (21)

48. Vaststaat dat de in geding zijnde nationale maatregel, § 1, lid 1, van de UStG 1994, eerst per 6 januari 1995 is ingevoerd, dat wil zeggen enige dagen ná de toetreding. De Oostenrijkse regering wijdt zulks aan een logistieke oorzaak, verband houdend met de nationale wetgevingsprocedure.

49. Naar mijn oordeel speelt het geen rol dat de betreffende bepaling reeds enkele dagen na de toetreding ? en niet pas na een langere tijdsspanne in de Oostenrijkse belastingwetgeving is opgenomen. Ik onderbouw dit oordeel als volgt. Ten eerste dienen de uitzonderingen op het recht op aftrek strikt te worden geïnterpreteerd. Zij gelden slechts voorzover uitdrukkelijk voorzien. In casu is dat niet het geval. Ten tweede: de specifieke uitzondering van artikel 17, lid 6, tweede alinea, is bedoeld als standstillclausule en heeft dus nadrukkelijk niet tot doel om een nieuwe lidstaat de bevoegdheid te geven bij de toetreding de nationale wetgeving nog te kunnen aanpassen en zich daarbij van het *acquis communautaire* te verwijderen.

50. Ik merk nog op dat voor mij geen rol speelt dat volgens § 3, lid 11, van de tot 1 januari 1995 geldende UStG 1972 ? althans naar zeggen van de verwijzende rechter ? leasinghandelingen werden geacht in Oostenrijk te zijn verricht, wanneer het voertuig voor het overgrote deel in Oostenrijk werd gebruikt. De Oostenrijkse wetgever heeft er immers bewust voor gekozen die bepaling niet meer in deze vorm op te nemen in de UStG 1994. Daarmee bevatte die bepaling geen geldend recht meer, nog los van de vraag of § 3, lid 11, UStG 1972 inhoudelijk gelijk is aan § 1, lid 1, UStG 1994.

51. Ik kom dus tot de slotsom dat ? zelfs in het geval dat artikel 17, zesde lid, tweede alinea, van toepassing zou kunnen zijn bij een belastbaar feit dat zich in een andere lidstaat voordoet, *quod non* ? deze bepaling niet mag worden toegepast om kort na toetreding van Oostenrijk tot de Europese Unie een uitzondering op het recht op aftrek te scheppen.

52. Dit brengt mij bij de bevoegdheid van de lidstaat op grond van artikel 17, lid 7, van de Zesde richtlijn, de uitsluiting van het recht op aftrek om conjuncturele redenen. Ook deze bevoegdheid

kan in casu niet worden gebruikt. Het arrest Metropol Treuhand en Stadler leidt onvermijdelijk tot die conclusie. Het Hof stelt twee voorwaarden aan het gebruik van die bevoegdheid. In de eerste plaats mag een lidstaat slechts gebruik maken van die bevoegdheid na de in artikel 29 bedoelde raadpleging van het aldaar genoemde comité. Die raadpleging heeft in casu niet plaatsgevonden. Ten tweede moet de regeling inzake de aftrek van BTW nadere bepalingen over haar beperking in de tijd bevatten (22) ; daarvan blijkt in het onderhavige geval niets.

VI ? Conclusie

53. Op grond van de bovengenoemde overwegingen stel ik voor dat het Hof als volgt antwoordt op de prejudiciële vraag van het Verwaltungsgerichtshof: De Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ? Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag verzet zich tegen een nationale regeling die een uitsluiting bevat van het recht op aftrek voor belasting op toegevoegde waarde voor eigen onderdanen ter zake van een handeling die zich in een andere lidstaat voordoet en overeenkomstig de richtlijn in die andere lidstaat als belastbare handeling wordt aangemerkt.

1 – Oorspronkelijke taal: Nederlands.

2 – PB L 145, blz. 1.

3 – Zaak C-409/99, Jurispr. blz. I-81.

4 – Toegevoegd bij de Tiende richtlijn 84/386/EEG van de Raad van 31 juli 1984 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG ? Toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde op de verhuur van roerende lichamelijke zaken (PB L 208 blz. 58).

5 – 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).

6 – In de versie die is gepubliceerd in BGBl nr. 636/1975.

7 – In de versie die is gepubliceerd in BGBl nr. 410/1988.

8 – BGBl nr. 21/1995. Meer precies betreft het hier § 1, lid 1, aanhef, de aanhef van punt 2 en het bepaalde sub d.

9 – Zaken C-345/99, Jurispr. blz. I-4493, en C-40/00, Jurispr. blz. I-4539.

10 – Zie onder meer arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19); 21 september 1988, Commissie/Frankrijk (50/87, Jurispr. blz. 4797, punt 15), en 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. 1, punt 15).

11 – Zie hierover o.a. mijn conclusie bij de arresten van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk (aangehaald in voetnoot 9, punten 35 e.v.).

12 – Arrest van 17 juli 1997 (C-190/95, Jurispr. blz. I-4383, punt 11).

13 – De punten 12 e.v.

14 – Het gaat hier om de Tiende richtlijn (aangehaald in voetnoot 4).

15 – Arrest van het Hof van 13 juli 2000 (C-136/99, Jurispr. blz. I-6109, punten 23 e.v.).

16 – Zie in dit verband met name de artikelen 2 en 5 van de Achtste BTW-richtlijn.

17 – Arrest van 21 maart 2002 (C-451/99, Jurispr. blz. I-3193).

18 – Met name de punten 30 en 32 van het arrest.

19 – Zie laatstelijk mijn conclusie bij het arrest Metropol Treuhand en Stadler (aangehaald in voetnoot 3, punt 32).

20 – Zie het arrest Metropol Treuhand en Stadler (aangehaald in voetnoot 3, punt 44 e.v.).

21 – Arrest Commissie/Frankrijk (C-40/00, aangehaald in voetnoot 9, punt 17 e.v.).

22 – In het arrest Metropol Treuhand en Stadler, aangehaald in voetnoot 3, noemt het Hof ook nog dat deze geen deel uit mogen maken van een pakket structurele aanpassingsmaatregelen ter vermindering van het begrotingstekort en terugbetaling van de staatsschuld. In het onderhavige geval speelt zulks geen rol, althans niet in de procedure voor het Hof.