SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS L. A. GEELHOED

vom 10. Oktober 2002 [1]

I — Einleitung

1. In der vorliegenden Rechtssache hat der österreichische Verwaltungsgerichtshof eine Frage nach der Auslegung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [2] (im Folgenden: Sechste Richtlinie) vorgelegt.

2. Im Einzelnen betrifft diese Frage die Zulässigkeit einer österreichischen steuerlichen Regelung, nach der das Leasen eines Fahrzeugs bei einem Leasinggeber, der in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist, als steuerpflichtiger Umsatz angesehen wird. Die Regelung sieht außerdem vor, dass für dieses Leasing kein Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer besteht. Dieses Recht fehlt ebenso dann, wenn ein Fahrzeug bei einem in Österreich niedergelassenen Unternehmen geleast wird. Die Frage ist nun, ob der Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug in Einklang mit der Sechsten Richtlinie steht. In diesem Zusammenhang sind insbesondere Artikel 9 der Sechsten Richtlinie, der den Ort des steuerbaren Umsatzes betrifft, und Artikel 17, der das Recht auf Vorsteuerabzug und die Ausnahmen davon regelt, von Bedeutung.

3. Die vorliegende Rechtssache weist eine nahe Verwandtschaft mit der Rechtssache Metropol Treuhand und Stadler auf, in der ich am 4. Oktober 2001 meine Schlussanträge vorgetragen habe und in der der Gerichtshof am 8. Januar 2002 sein Urteil erlassen hat [3]. In beiden Rechtssachen geht es um eine nationale österreichische steuerliche Regelung, die eine Abweichung von dem im Gemeinschaftsrecht niedergelegten Grundsatz des Abzugs der Mehrwertsteuer (Vorsteuerabzug) beinhaltet und die erst (kurz) nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union anwendbar geworden ist. Ein wichtiger Unterschied zwischen beiden Rechtssachen liegt in dem grenzüberschreitenden Element. Die vorliegende Rechtssache betrifft eine Transaktion zwischen zwei in verschiedenen Mitgliedstaaten niedergelassenen Unternehmen, die aus diesem Grund die Möglichkeit einer doppelten Mehrwertsteuererhebung einschließt.

1 — Originalsprache: Niederländisch.

2 — ABl. L 145, S. 1.

3 — Rechtssache C-409/99.

II — Der rechtliche Rahmen

A — *Europäisches Recht*

4. Die Artikel 5 und 6 der Sechsten Richtlinie bestimmen, was unter Gegenständen bzw. Dienstleistungen zu verstehen ist. Im Einzelnen bestimmt Artikel 6 Absatz 2:

„Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;

b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.

Die Mitgliedstaaten können Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen."

5. Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gibt die Hauptregel für den Ort einer Dienstleistung an. Diese Hauptregel lautet: „Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort." Absatz 2 sieht Ausnahmen von dieser Hauptregel vor, u. a. um in besonderen Fällen die Steuer auch am Ort der Niederlassung des Dienstleistungsempfängers erheben zu können (Buchstabe e). Ein solch besonderer Fall ist die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, der jedoch wiederum nicht für Beförderungsmittel gilt [4].

6. Artikel 17 Absatz 2 bestimmt, soweit hier von Bedeutung, Folgendes:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten

4 — Hinzugefügt durch die Zehnte Rechtlinie 84/386/EWG des Rates vom 31. Juli 1984 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in Abänderung der Richtlinie 77/388/EWG — Anwendung der Mehrwertsteuer auf die Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen (ABl. L 208, S. 58).

Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist;

c) die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a und Artikel 6 Absatz 3 geschuldet wird."

7. Vor allem Artikel 17 Absatz 6 ist für das vorliegende Verfahren von Bedeutung. Er lautet: „Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen. Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind."

8. Eine besondere Befugnis der Mitgliedstaaten zum Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug ergibt sich aus Artikel 17 Absatz 7: „Vorbehaltlich der in Artikel 29 vorgesehenen Konsultation kann jeder Mitgliedstaat aus Konjunkturgründen die Investitionsgüter oder bestimmte Investitionsgüter oder andere Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung teilweise oder ganz ausschließen ..."

9. Durch die Achte Mehrwertsteuerrichtlinie [5] werden die Regeln für die Erstattung von Mehrwertsteuer an Unternehmen, die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen sind, festgelegt. Artikel 2 dieser Richtlinie bestimmt: „Jeder Mitgliedstaat erstattet einem Steuerpflichtigen, der nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, unter den nachstehend festgelegten Bedingungen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen im Inland erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenstände belastet wurden ..." In Artikel 5 der Achten Richtlinie ist Folgendes zu lesen: „Für die Anwendung dieser Richtlinie wird der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach Artikel 17 der Richtlinie 77/388/EWG, wie dieser im Lande der Erstattung angewendet wird, bestimmt."

5 — Achte Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 331, S. 11).

B — *Nationales Recht*

10. Bis zum Beitritt der Republik Österreich zur Europäischen Union am 1. Januar 1995 galt in Österreich das Umsatzsteuergesetz 1972 (im Folgenden: UStG 1972).

11. § 3 Absatz 11 dieses Gesetzes[6] bestimmte:

„Eine sonstige Leistung wird im Inland ausgeführt, wenn der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird oder wenn der Unternehmer eine Handlung im Inland oder einen Zustand im Inland duldet oder eine Handlung im Inland unterlässt. ...“

Nach Angabe des vorlegenden Gerichts bringt diese Bestimmung mit sich, dass Leasingumsätze betreffend einen Personenkraftwagen als in Österreich ausgeführt gelten, wenn das Fahrzeug überwiegend in Österreich genutzt worden ist.

12. § 12 Absatz 2 Ziffer 2 dieses Gesetzes[7] bestimmte, soweit hier von Bedeutung, Folgendes:

„Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, ... die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen ...“

13. Mit Wirkung vom 1. Januar 1995 — dem Datum des Beitritts zur Europäischen Union — wurde das UStG 1972 durch das Umsatzsteuergesetz 1994 (im Folgenden: UStG 1994) ersetzt.

14. § 3a Absatz 12 UStG 1994 lautet:

„In den übrigen Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.“

Nach Angabe des vorlegenden Gerichts bedeutet diese Bestimmung, dass Leasing-

6 — In der im BGBl. Nr. 636/1975 veröffentlichten Fassung.

7 — In der im BGBl. Nr. 410/1988 veröffentlichten Fassung.

umsätze betreffend einen Personenkraftwagen als in dem Mitgliedstaat ausgeführt gelten, von dem aus der Leasinggeber sein Unternehmen betreibt, auch wenn das Fahrzeug überwiegend in Österreich genutzt wird.

15. § 12 Absatz 2 Ziffer 2 UStG 1994 ist — soweit hier von Bedeutung — gleichlautend mit dem oben wiedergegebenen § 12 Absatz 2 Ziffer 2 UStG 1972.

16. Mit Wirkung vom 6. Januar 1995 bestimmt § 1 Absatz 1 UStG 1994 Folgendes [8]:

„Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze: ... der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor, ... soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nach § 12 Absatz 2 Ziffer 2 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten; dies gilt nur insoweit, als der Unternehmer im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer hat ...“

8 — BGBl. Nr. 21/1995. Genauer gesagt geht es hier um § 1 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d.

III — Sachverhalt und Verfahren

17. Die Cookies World Vertriebsges mbH i. L., die Klägerin des Ausgangsverfahrens (im Folgenden: Klägerin), ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Österreich, die ein Handelsunternehmen betreibt. Sie mietete als Leasingnehmerin von einem deutschen Unternehmen einen Personenkraftwagen an, den sie in Österreich für die Zwecke ihres Unternehmens nutzte.

18. Mit Bescheid vom 15. Juni 1999 setzte das Finanzamt Schwaz für die Klägerin die Umsatzsteuer für 1997 fest. Das Mietentgelt für das geleaste Fahrzeug wurde den steuerpflichtigen Umsätzen hinzugerechnet. Diese Hinzurechnung erfolgte gemäß § 1 Absatz 1 UStG 1994.

19. Die Klägerin erhob Berufung und beantragte die Festsetzung der Umsatzsteuer unter Außerachtlassung der letztgenannten Bestimmung. Ihres Erachtens ist die Nutzungsüberlassung von Fahrzeugen eine „sonstige Leistung“, die umsatzsteuerrechtlich an dem Ort erfolge, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe. Der Ort der sonstigen Leistung liege bei Fahrzeugleasing grundsätzlich im Sitzstaat des Vermieters, im konkreten Falle also in Deutschland. Dort sei der Vorgang steuerpflichtig. Weitere Steuertatbestände seien vom Gemeinschaftsrecht nicht vorgesehen. Mit § 1 Absatz 1 UStG 1994 sei allerdings ein zweiter Umsatzsteuertatbestand für ein und denselben Umsatz zu-

sätzlich (zur Besteuerung nach der Sechsten Richtlinie im Sitzstaat des Vermieters) geschaffen worden. Derselbe Umsatz werde somit doppelt besteuert. Eine Rechtfertigung mit Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie sei nicht möglich. Diese Bestimmung betreffe nämlich lediglich den Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug. Überdies sei nur die Beibehaltung bestehender Rechtsvorschriften erlaubt. Der Steuertatbestand des § 1 Absatz 1 UStG 1994 gehöre jedoch erst seit dem 6. Januar 1995 zum österreichischen Rechtsbestand.

20. Mit Bescheid vom 20. Juli 2000 wies die Finanzlandesdirektion für Tirol die Berufung der Klägerin ab. Sie führte aus, dass die Mitgliedstaaten — bis zu einer eventuellen Änderung der Sechsten Richtlinie — innerstaatliche Vorsteuerausschlüsse beibehalten dürften. Diese Befugnis der Mitgliedstaaten beziehe sich auch auf die in den österreichischen Rechtsvorschriften vorgesehene Eigenverbrauchsbesteuerung. Diese Besteuerung diene vor allem dazu, mit Blick auf neutrale Wettbewerbsvoraussetzungen den im Ausland geltend gemachten Vorsteuerabzug rückgängig zu machen.

21. Gegen diesen Bescheid wendete sich die Klägerin mit einer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Sie trägt vor, die Festsetzung der Umsatzsteuer 1997 sei unter Anwendung einer gemeinschaftsrechtswidrigen innerstaatlichen Regelung erfolgt.

22. In der Folge hat der österreichische Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 29. März 2001, bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen am 11. April 2001, um Vorabentscheidung über folgende Frage ersucht:

Ist es mit der Sechsten Richtlinie, insbesondere mit deren Artikel 5 und 6, vereinbar, dass ein Mitgliedstaat das Tätigen von Ausgaben, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten, als steuerpflichtigen Umsatz behandelt?

23. Im vorliegenden Verfahren sind beim Gerichtshof schriftliche Erklärungen von der Klägerin, der österreichischen Regierung und der Kommission eingereicht worden. Es hat keine mündliche Verhandlung stattgefunden.

IV — Der wesentliche Inhalt der Vorabentscheidungsfrage

24. Aus der gestellten Vorabentscheidungsfrage und dem Sachverhalt des

Ausgangsverfahrens, wie es sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, folgere ich, dass die Frage des vorlegenden Gerichts im Kern zwei Teilfragen beinhaltet. Erstens: Kann die Sechste Richtlinie die Grundlage für die Erhebung von Mehrwertsteuer auf einen Umsatz bilden, der in einem anderen Mitgliedstaat abgeschlossen wird und der grundsätzlich auch in diesem anderen Mitgliedstaat der Mehrwertsteuererhebung unterliegt? Zweitens: Welchen Umfang hat die Befugnis der Mitgliedstaaten, von dem in Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie formulierten Grundsatz des Vorsteuerabzugs abzuweichen?

25. Wenn festzustellen ist, dass es keine Befugnis gibt, Mehrwertsteuer auf eine Tätigkeit zu erheben, für die bereits in einem anderen Mitgliedstaat Mehrwertsteuer geschuldet wird, braucht die zweite Teilfrage vom Gerichtshof nicht beantwortet zu werden.

26. Wenn eine solche Befugnis jedoch angenommen werden muss — wenn sie jedenfalls nicht ausgeschlossen werden kann —, kommt die zweite Teilfrage zur Sprache. Die Antwort des Gerichtshofes wird dann in erheblichem Maße durch die neuere Rechtsprechung zu Artikel 17 Absätze 6 und 7 bestimmt. Unter Nummer 3 habe ich in diesen Schlussanträgen bereits auf das Urteil Metropol Treuhand und Stadler hingewiesen. Außerdem handelt es sich um zwei Urteile vom 14. Juni 2001, Kommission/Frankreich [9].

9 — Rechtssache C-345/99, Slg. 2001, I-4493, und Rechtssache C-40/00, Slg. 2001, I-4539.

V — Die erste Teilfrage: Erhebung von Mehrwertsteuer auf einen Umsatz in einem anderen Mitgliedstaat

27. Fest steht, dass es in der vorliegenden Rechtssache um einen Umsatz mit grenzüberschreitenden Elementen geht. Ein Unternehmen im Mitgliedstaat Österreich least ein Kraftfahrzeug bei einem Unternehmen im Mitgliedstaat Deutschland mit dem Ziel, dieses Kraftfahrzeug vor allem in Österreich zu nutzen.

28. Der tragende Grundsatz der Sechsten Richtlinie bei Umsätzen mit grenzüberschreitenden Elementen innerhalb der Europäischen Gemeinschaft beinhaltet Folgendes: Sowohl doppelte Erhebung von Mehrwertsteuer als auch Nichterhebung von Mehrwertsteuer müssen verhindert werden.

29. Dieser Grundsatz gehört zu den Ausgangspunkten, die der Gemeinschaftsgesetzgeber beim Erlass der Sechsten Richtlinie gewählt hat und die der Gerichtshof wiederholt bestätigt hat. Es geht dabei um:

— steuerliche Neutralität: die Gewährleistung einer völlig neutralen steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem

Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten als solche der Mehrwertsteuer unterliegen [10];

— steuerliche Gleichbehandlung in der Weise, dass einer Wettbewerbsverfälschung begegnet wird. Im Zusammenhang damit sind Ausnahmen von der Harmonisierung eng auszulegen: Sie gelten nur in den Fällen, in denen die Sechste Richtlinie dies ausdrücklich vorsieht. Jede Ausnahme führt nämlich zu zusätzlichen Abweichungen der Höhe der steuerlichen Belastung in den Mitgliedstaaten [11].

30. Um den genannten tragenden Grundsatz zu konkretisieren, enthalten die Artikel 8 und 9 eine ausführliche Regelung über die Feststellung des Ortes des steuerbaren Umsatzes. Bei Dienstleistungen ist die Hauptregel in Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie niedergelegt. Es ist der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Sitz hat. Von dieser Hauptregel gibt es eine Ausnahme in Bezug auf die Vermietung von Gegenständen, doch gilt diese Ausnahme wiederum nicht für Fahrzeuge. Gründe kontrolltechnischer Art liegen dieser Ausnahme von der Ausnahme zugrunde.

31. Der tragende Grundsatz in dem von mir beschriebenen Zusammenhang ist ausschlaggebend für die Beantwortung der ersten Teilfrage des vorlegenden Gerichts.

32. In diesem Punkt komme ich auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens zurück. Wenn feststeht, dass das Leasing in Deutschland einen steuerbaren Umsatz darstellt, ergibt sich aus diesem Grundsatz, dass das Leasing in Österreich nicht der Mehrwertsteuer unterworfen werden darf. Dies ist auch der Standpunkt, den die Klägerin und die Kommission im vorliegenden Verfahren einnehmen.

33. Die österreichische Regierung neigt jedoch einer anderen Meinung zu. Was in Österreich besteuert werde, sei der Eigenverbrauch des Kraftfahrzeugs durch den Leasingnehmer. Der Ort dieses Eigenverbrauchs sei in Analogie zu den auf Gegenstände und Dienstleistungen anwendbaren Regeln aus der Sechsten Richtlinie zu bestimmen. Für diesen Eigenverbrauch müsse ein Bezug zum österreichischen Hoheitsgebiet bestehen. Diesen Bezug gebe es, da die Ausgaben des Leasingnehmers für diesen eine Vermögensschmälerung beinhalteten und außerdem die Nutzung der Dienstleistung in Österreich erfolge. Die österreichische Regierung weist auch auf die Regelung in den Artikeln 5 Absatz 6 und 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie hin, nach denen die Lieferung oder aber die Verwendung von Unternehmensgegenständen zu privaten Zwecken als steuerbarer Umsatz angesehen werden könnten. Dabei hält es diese Regierung auch noch für erheblich, dass nicht isoliert auf die verschiedenen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie abgestellt werde, sondern dass — so verstehe ich die österreichische Regierung — der gegenseitige Zusammenhang ausschlaggebend sei.

10 — Siehe u. a. Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 19), vom 21. September 1988 in der Rechtssache 50/87 (Kommission/Frankreich, Slg. 1988, 4797, Randnr. 15) und vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95 (Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1, Randnr. 15).

11 — Siehe dazu u. a. meine Schlussanträge zu den Urteilen vom 14. Juni 2001, Kommission/Frankreich (bereits in Fußnote 9 zitiert, Randnrn. 35 ff.).

34. Der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens lässt in der Tat erkennen, dass es hier um einen Eigenverbrauch in Österreich geht. Damit ist dieser Eigenverbrauch aber noch nicht der für die Anwendung der Sechsten Richtlinie relevante steuerbare Umsatz. Dieser steuerbare Umsatz ist das Leasing, das in Deutschland stattgefunden hat. Wie der Gerichtshof im Urteil ARO Lease [12] festgestellt hat, ist die Vermietung von Kraftfahrzeugen in Form des Leasings eine Dienstleistung im Sinne von Artikel 9 der Sechsten Richtlinie.

35. Ferner entscheidet der Gerichtshof in diesem Urteil [13] im Fall des Leasings eines Kraftfahrzeugs wie folgt:

— Aus der Begründung der Richtlinie [14] geht hervor, dass bei der Vermietung von Beförderungsmitteln Artikel 9 Absatz 1 aus Kontrollgründen strikt anzuwenden und somit als Ort der Dienstleistung der Ort des Dienstleistenden anzusehen ist;

— dementsprechend sind nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e der Richtlinie „Beförderungsmittel" ausdrücklich von der Ausnahmeregelung ausgenommen, nach der bei der „Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände" der Ort der Dienstleistungen der Ort ist, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat;

— es ist schwierig, wenn nicht unmöglich, den Ort der Nutzung von Beförderungsmitteln zu bestimmen, da diese Grenzen leicht überschreiten können; daher ist es erforderlich, in jedem Fall ein praktikables Kriterium für die Erhebung der Mehrwertsteuer vorzusehen. Die Richtlinie hat deshalb für die Vermietung sämtlicher Beförderungsmittel nicht an den Ort der Nutzung des vermieteten Gegenstands, sondern, dem allgemeinen Grundsatz entsprechend, an den Ort angeknüpft, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

36. Zusammengefasst lässt diese Rechtsprechung des Gerichtshofes keinen Raum für die Erhebung von Mehrwertsteuer in Bezug auf Leasing im Mitgliedstaat der Nutzung. In diesem Punkt verweise ich auch auf den von mir oben beschriebenen tragenden Grundsatz der Erhebung der Mehrwertsteuer: keine doppelte Erhebung auf denselben Umsatz.

37. Auch das Urteil Monte Dei Paschi Di Siena [15], auf das sowohl die Klägerin als auch die Kommission und die österreichi-

12 — Urteil vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-190/95, Slg. 1997 I-4383, Randnr. 11).

13 — Randnrn. 12 ff.

14 — Es geht hier um die Zehnte Richtlinie (bereits zitiert in Fußnote 4).

15 — Urteil des Gerichtshofs vom 13. Juli 2000 in der Rechtssache C-136/99 (Slg. 2000, I-6109, Randnrn. 23 ff.).

sche Regierung verweisen, deutet nicht in eine andere Richtung. In diesem Urteil befasst sich der Gerichtshof mit dem Fall, dass ein Steuerpflichtiger sowohl in dem Land, in dem er niedergelassen ist, als auch in einem anderen Mitgliedstaat Mehrwertsteuer schuldet. Im vorliegenden Fall schuldet die Klägerin im Land ihrer Niederlassung in Bezug auf den streitigen Umsatz jedoch keine Mehrwertsteuer.

38. Es könnte auch noch argumentiert werden, dass die Mehrwertsteuer in Österreich für einen anderen Umsatz, nämlich den Eigenverbrauch selbst, erhoben wird. Es würde sich dann nicht mehr um eine Transaktion mit der Leasinggesellschaft, sondern um eine einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellte Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen handeln, wie in Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie geregelt. Der letzte Satz dieser Bestimmung lässt den Mitgliedstaaten den nötigen Spielraum. Diese Argumentation geht jedoch nicht auf. Der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens macht deutlich, dass der besteuerte Umsatz das Leasing in Deutschland betrifft. Der streitige Steuerbescheid des Finanzamts Schwaz bezieht sich nämlich auf den Betrag der Miete des geleasten Fahrzeugs. Auch die Regelung in § 1 Absatz 1 UStG 1994, auf die sich die österreichische Regierung stützt, lässt erkennen, dass ein und derselbe Vorgang besteuert wird.

39. Die österreichische Regierung stützt ihre Argumentation in Bezug auf die Zulässigkeit der streitigen Regelung in erheblichem Ausmaß auf eine Beurteilung der Bestimmungen der Sechsten Richtlinie in deren gegenseitigem Zusammenhang. Sie bedient sich einer wirtschaftlichen Argumentation. Der Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug dürfe nicht auf Leasingverträge beschränkt werden, die mit einem österreichischen Leasinggeber geschlossen würden. Anderenfalls würde der Wettbewerb verfälscht.

40. Obwohl ich im Allgemeinen dem Ausschalten von Wettbewerbsverzerrungen innerhalb des Gemeinsamen Marktes große Bedeutung beimesse, halte ich diese Argumentation nicht für stichhaltig. Der steuerbare Umsatz findet nämlich in einem anderen Mitgliedstaat statt, der die Sechste Richtlinie in vollem Umfang (einschließlich des Rechts auf Vorsteuerabzug) anwendet. Der Mitgliedstaat Österreich macht von einer Ausnahme von der Sechsten Richtlinie Gebrauch. Die Anwendung dieser Ausnahmeregelung darf natürlich niemals dazu führen, dass die im eigenen Mitgliedstaat niedergelassenen Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat keinen Anspruch auf die Ausnutzung einer Regelung haben, die ihnen nach dem Recht dieses anderen Mitgliedstaats offen steht und die notabene auf eine EG-Richtlinie [16] gestützt ist.

41. Die Klägerin führt noch aus, dass die streitige nationale Regelung, die ausschließlich dem Schutz österreichischer Dienstleister diene, gegen Artikel 49 EG verstoße. Ich halte dieses Vorbringen für nicht erheblich für den vorliegenden Rechtsstreit. Nur sofern festgestellt werden sollte, dass der österreichische Gesetzgeber

16 — Siehe in diesem Zusammenhang insbesondere die Artikel 2 und 5 der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie.

befugt wäre, in einem Fall wie dem vorliegenden die Mehrwertsteuererhebung zu regeln — wenn die Erhebung (noch) nicht vollständig harmonisiert wäre —, kommt Artikel 49 EG zur Sprache. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen fehlt dem österreichischen Gesetzgeber eine solche Befugnis.

42. Zur Veranschaulichung weise ich in diesem Punkt auf das kürzlich erlassene Urteil Cura Anlagen [17] hin. Dieses Urteil bezieht sich nicht auf die Umsatzsteuer, wohl aber auf Beschränkungen im österreichischen Recht für das Leasen von Kraftfahrzeugen außerhalb Österreichs. In diesem Urteil weist der Gerichtshof auf seine Rechtsprechung hin, nach der Artikel 49 EG auch der Anwendung einer nationalen Regelung entgegensteht, die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb eines Mitgliedstaats erschwert. Eine solche Beschränkung des freien Verkehrs kann nur aus einem nach Gemeinschaftsrecht anerkannten Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein, und außerdem muss der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gewahrt werden [18]. Meines Erachtens führt die streitige österreichische Regelung nicht begriffsnotwendig dazu, dass das Leasen eines Fahrzeugs in einem anderen Mitgliedstaat schwieriger wird als im eigenen Mitgliedstaat. Sie führt gerade zu leichteren Voraussetzungen. Daher stellt sich, wenn eine Prüfung in Bezug auf Artikel 49 EG anstehen sollte — quod non —, erst die Frage, ob die streitige österreichische Bestimmung gegen diesen Artikel des Vertrages verstößt.

17 — Urteil vom 21. März 2002 in der Rechtssache C-451/99, Slg. 2002, I-3193).

18 — Insbesondere Randnrn. 30 und 32 des Urteils.

43. Zum Schluss weise ich auf Folgendes hin: Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie räumt den Mitgliedstaaten unter Umständen die Befugnis ein, einen Ausschluss vom Recht auf Vorsteuerabzug vorzunehmen. Auf den Inhalt dieser Befugnis gehe ich im Folgenden bei der Erörterung der zweiten Teilfrage ein. Davor stelle ich bereits hier fest, dass die Befugnis nicht dazu eingesetzt werden darf, den Ort eines steuerbaren Umsatzes, so wie er sich aus der Sechsten Richtlinie ergibt, zu verändern. Artikel 17 Absatz 6 hat daher keine Bedeutung für die Beantwortung der ersten Teilfrage. In diesem Sinne stimme ich mit der Klägerin und der Kommission überein, soweit diese vortragen, dass Artikel 17 Absatz 6 von den Mitgliedstaaten ausschließlich dazu genutzt werden darf, einen in ihrem innerstaatlichen Recht bestehenden Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug beizubehalten.

V — Die zweite Teilfrage: Abweichen vom Grundsatz des Vorsteuerabzugs

44. Im Vorstehenden habe ich festgestellt, dass durch die Sechste Richtlinie keine Befugnis eingeräumt wird, Mehrwertsteuer in dem Mitgliedstaat zu erheben, in dem ein in einem anderen Mitgliedstaat geleastes Fahrzeug genutzt wird. Da dies so ist, braucht die zweite Teilfrage nicht beant-

wortet zu werden. Ich behandele diese Frage deshalb auch nur hilfsweise.

45. In meinen früheren Schlussanträgen in Bezug auf Artikel 17 der Sechsten Richtlinie habe ich auf den Charakter der Sechsten Richtlinie und die Rolle des Rechts auf Vorsteuerabzug in dieser Richtlinie hingewiesen. Der Gerichtshof formuliert die Hauptregel des Artikels 17 Absatz 2 als einen Rechtsgrundsatz. Daraus ergibt sich, „dass die Möglichkeiten des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs restriktiv zu verstehen sind. Im Urteil Lennartz stellte der Gerichtshof fest, dass es möglich sein müsse, das Recht auf Abzug der gesamten Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen ... auszuüben... Da derartige Einschränkungen in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten müssen, sind Ausnahmen nur in den in der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig. Bestimmungen, die Ausnahmen ermöglichen, sind zudem eng auszulegen." [19]

46. Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 stellt eine Ausnahme von diesem Grundsatz dar [20] und findet Anwendung, bis der Rat die in Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 1 genannten Vorschriften erlässt. Die Ausnahme hat den Charakter einer Stand-still-Klausel, die es den Mitgliedstaaten erlaubt, die tatsächlich angewendeten nationalen Vorschriften beizubehalten, bis der Rat eine gemeinschaftliche Regelung für die Ausschlüsse des Rechts auf Vorsteuerabzug erlässt.

47. Für Österreich gilt, dass es die Ausnahmen von der Abzugsfähigkeit beibehalten kann, soweit diese im Zeitpunkt des Beitritts zur Europäischen Union (1. Januar 1995) bestanden. Danach darf es keine Regelungen mehr erlassen, die die Reichweite der bestehenden Ausschlüsse ausdehnen und sich dadurch von der Zielsetzung der Sechsten Richtlinie entfernen. Ist ein bestehender Ausschluss ganz oder teilweise aufgehoben worden, kann er danach nicht mehr wieder eingeführt werden [21].

48. Fest steht, dass die streitige nationale Regelung, Artikel 1 Absatz 1 UStG 1994, erst mit Wirkung vom 6. Januar 1995 eingeführt worden ist, d. h. einige Tage nach dem Beitritt. Die österreichische Regierung führt dies auf mit dem nationalen Gesetzgebungsverfahren zusammenhängende logistische Gründe zurück.

49. Meines Erachtens spielt es keine Rolle, dass die betreffende Bestimmung bereits

19 — Siehe zuletzt meine Schlussanträge zum Urteil Metropol Treuhand und Stadler (bereits zitiert in Fußnote 3, Nr. 32).

20 — Siehe das Urteil Metropol Treuhand und Stadler (bereits zitiert in Fußnote 3, Randnrn. 44 ff.).

21 — Urteil in der Rechtssache C-40/00 (Kommission/Frankreich, bereits zitiert in Fußnote 9, Randnrn. 17 ff.).

einige Tage nach dem Beitritt — und nicht erst nach einem längeren Zeitraum — in das österreichische Steuerrecht aufgenommen worden ist. Ich untermauere diese Ansicht wie folgt. Erstens sind die Ausnahmen von dem Recht auf Vorsteuerabzug eng auszulegen. Sie gelten nur, soweit sie ausdrücklich vorgesehen sind. Dies ist hier nicht der Fall. Zweitens ist die spezifische Ausnahme des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 als Stand-still-Klausel gedacht und zielt damit ausdrücklich nicht darauf ab, einem neuen Mitgliedstaat die Befugnis einzuräumen, beim Beitritt seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften noch anzupassen und sich dabei vom „acquis communautaire" zu entfernen.

50. Ich merke noch an, dass es für mich keine Rolle spielt, dass nach § 3 Absatz 11 des bis zum 1. Januar 1995 geltenden UStG 1972 — jedenfalls nach Aussage des vorlegenden Gerichts — Leasingumsätze als in Österreich getätigt angesehen wurden, wenn das Fahrzeug zum überwiegenden Teil in Österreich genutzt wurde. Der österreichische Gesetzgeber hat sich nämlich bewusst dafür entschieden, diese Bestimmung in dieser Form nicht mehr in das UStG 1994 zu übernehmen. Damit stellte diese Bestimmung kein geltendes Recht mehr dar, auch unabhängig von der Frage, ob § 3 Absatz 11 UStG 1972 inhaltlich mit § 1 Absatz 1 UStG 1994 übereinstimmt.

51. Ich gelange daher zu der Schlussfolgerung, dass — selbst wenn Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 auf einen steuerbaren Umsatz Anwendung finden könnte, der in einem anderen Mitgliedstaat anfällt — quod non —, diese Bestimmung nicht eingesetzt werden darf, um kurz nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union eine Ausnahme vom Recht auf Vorsteuerabzug zu schaffen.

52. Dies bringt mich zu der Befugnis des Mitgliedstaats aufgrund von Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie, dem Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug aus konjunkturellen Gründen. Auch diese Befugnis kann im vorliegenden Fall nicht ausgeübt werden. Das Urteil Metropol Treuhand und Stadler führt unvermeidlich zu dieser Schlussfolgerung. Der Gerichtshof stellt zwei Voraussetzungen für die Ausübung dieser Befugnis auf. Erstens darf ein Mitgliedstaat von dieser Befugnis nur nach der in Artikel 29 geregelten Konsultation des darin genannten Ausschusses Gebrauch machen. Diese Konsultation hat im vorliegenden Fall nicht stattgefunden. Zweitens muss die Regelung über den Abzug der Mehrwertsteuer mehrere Bestimmungen über ihre zeitliche Beschränkung beinhalten[22]; nichts davon ist im vorliegenden Fall erkennbar.

22 — Im Urteil Metropol Treuhand und Stadler, bereits zitiert in Fußnote 3, führt der Gerichtshof auch noch aus, dass diese Regelung nicht zu einem Paket von Strukturanpassungsmaßnahmen zur Verringerung des Haushaltsdefizits und zur Rückzahlung der Staatsschulden gehören darf. Im vorliegenden Fall spielt dies keine Rolle, jedenfalls nicht im Verfahren vor dem Gerichtshof.

VI — Ergebnis

53. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen schlage ich vor, dass der Gerichtshof die Vorabentscheidungsfrage des Verwaltungsgerichtshofs wie folgt beantwortet:

Die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage steht einer nationalen Regelung entgegen, die einen Ausschluss vom Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer für eigene Staatsangehörige in Bezug auf einen Umsatz beinhaltet, der sich in einem anderen Mitgliedstaat ergibt und nach der Richtlinie in diesem anderen Mitgliedstaat als steuerbarer Umsatz angesehen wird.