

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS NIAL FENNELLY

vom 18. Dezember 1997 *

I — Einführung

1. Dieses von einem belgischen Gericht vorgelegte Vorabentscheidungsersuchen hat zwei Aspekte. Die ersten beiden Fragen, die den Ort der Dienstleistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts bei der Erbringung von Leistungen in Form des Kfz-Leasings betreffen, sind vom Gerichtshof — darin sind sich alle Beteiligten einig — in seinem Urteil in der Rechtssache ARO Lease¹ umfassend beantwortet worden. Die noch offene Rechtsfrage, die mit der dritten Frage aufgeworfen wird, betrifft die Vereinbarkeit der Anwendung unterschiedlicher Vorschriften über die Höhe und Fälligkeit der Zinszahlungen auf zu erstattende Mehrwertsteuerbeträge mit dem Vertrag². Es wird geltend gemacht, diese Vorschriften seien insoweit diskriminierend, als sie darauf abstellten, ob der Steuerpflichtige, dem die Beträge geschuldet werden, im Sinne des Mehrwertsteuerrechts in Belgien ansässig sei oder nicht.

20 umfaßt, betrifft den „Vorsteuerabzug“³. Nach Artikel 17, der „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“ betrifft, haben in den Mitgliedstaaten ansässige Steuerpflichtige ein Recht auf Abzug oder Erstattung der Mehrwertsteuer, die sie für ihnen gelieferte Gegenstände oder erbrachte Dienstleistungen gezahlt haben. Die für dieses Recht geltenden wesentlichen Grundsätze sind in Artikel 17 Absatz 3 niedergelegt. Artikel 18 regelt außerdem „Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug“. Artikel 18 Absatz 4 ist für die vorliegende Rechtssache von besonderer Bedeutung. Er bestimmt folgendes:

„Übersteigt der Betrag der zulässigen Abzüge den Betrag der für einen Erklärungszeitraum geschuldeten Steuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuß entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen, oder ihn nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten.“

II — Der rechtliche Rahmen

A — Gemeinschaftsrecht

2. Abschnitt XI der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie des Rates, der die Artikel 17 bis

3. Außerdem hatte sich der Gemeinschaftsgesetzgeber mit Artikel 17 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie selbst zum Ziel gesetzt, bis zum 31. Dezember 1977 „gemeinschaftliche Durchführungsbestimmungen zu erlassen, nach denen Erstattungen ... an nicht im

* Originalsprache: Englisch.

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

2 — Es ist zu bemerken, daß die dem Gerichtshof vorliegenden Informationen über die Zinsvorschriften vollständig auf den bei ihm abgegebenen schriftlichen und mündlichen Erklärungen beruhen.

3 — 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 (nachfolgend: Sechste Richtlinie), ABl. L 145, S. 1.

Inland ansässige Steuerpflichtige erfolgen“. Am 6. Dezember 1979 wurden die einschlägigen Bestimmungen in Form der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates über die Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige erlassen⁴. Der persönliche Geltungsbereich der Achten Richtlinie ist in Artikel 1 geregelt: Er erfaßt den Steuerpflichtigen, der in dem Mitgliedstaat, bei dem die Erstattung beantragt wird, in dem Zeitraum, auf den sich die Erstattung bezieht, „weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, ... gehabt hat und der ... im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat“. Aus Artikel 2 geht hervor, daß die Erstattung die Mehrwertsteuer betrifft, mit der die dem Steuerpflichtigen „erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenstände“ belastet wurden, die sich auf wirtschaftliche Umsätze beziehen, die, wären sie am Ort seiner Niederlassung bewirkt worden, zur Vorsteuerabzugsfähigkeit geführt hätten.

linie zur Stützung des Antrags vorgeschriebenen Dokumenten der in Absatz 3 genannten zuständigen Behörde eingereicht worden sind. Die Steuererstattung muß vor Ablauf dieser Frist auf Antrag des Antragstellers entweder in dem Mitgliedstaat der Erstattung oder dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, erfolgen. Im letzteren Falle gehen die Bankkosten für die Überweisung zu Lasten des Antragstellers.

Abschlägige Bescheide sind zu begründen. Gegen sie ist Einspruch vor den zuständigen Stellen des betroffenen Mitgliedstaats zulässig, und zwar in den Formen und binnen der Fristen, die für Einsprüche bei Erstattungsanträgen der in diesem Staat ansässigen Mehrwertsteuerpflichtigen vorgesehen sind.“

4. Artikel 7 der Achten Richtlinie betrifft die Steuererstattung und bestimmt in Absatz 4 folgendes:

„Der Bescheid über die Erstattungsanträge muß binnen sechs Monaten zugestellt werden, nachdem diese mit allen in dieser Richt-

B — *Die einschlägigen nationalen Vorschriften*

5. Die Artikel 47 und 76 des BTW-Wetboek (nachfolgend: Mehrwertsteuergesetz) setzen Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie in Belgien um. Artikel 47 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt, daß der Betrag der zulässigen Abzüge, der die für einen bestimmten Besteuerungszeitraum geschuldete Mehrwertsteuer übersteigt, auf den folgenden Zeitraum vorgetragen wird, während Artikel 76 die Erstattung regelt. Artikel 76 Absatz 1 sieht die Erstattung jedes *am Ende des Kalenderjahres* noch ausstehenden Überschusses vor, wenn sie von dem in

4 — 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 (nachfolgend: Achte Richtlinie), ABl. L 331, S. 11.

Belgien ansässigen Steuerpflichtigen innerhalb von *drei Monaten* beantragt wird⁵. Der Anspruch der nicht in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen auf Erstattung der Mehrwertsteuer, die als Teil des Preises für Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt wurde, die ihnen von in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen dort geliefert wurden, ist in Artikel 76 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzes verankert. Die diese Erstattungsanträge betreffenden Vorschriften sind in der geänderten Fassung von Artikel 9 Absatz 2 der Königlichen Verordnung Nr. 4 aufgeführt⁶.

6. Wenn die geschuldete Mehrwertsteuer nicht innerhalb der in Artikel 76 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzes genannten Drei-Monats-Frist für die Forderungen von in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen erstattet wird, sind nach Ablauf dieser Frist gemäß Artikel 91 Absatz 3 Zinsen in Höhe von 0,8 % *pro Monat*⁷ zu zahlen⁸.

7. Im Gegensatz hierzu sieht Artikel 91 Absatz 4 des Mehrwertsteuergesetzes für Erstattungsanträge nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger gemäß Artikel 76 Absatz 2 dieses Gesetzes vor, daß für Verzugszinsen bei Zahlungsrückständen der Zinssatz des bürgerlichen Rechts gilt und die entsprechenden Vorschriften Anwendung finden. Aus den dem Gerichtshof vorgelegten Erklärungen geht erstens hervor, daß bis zum 31. August 1996 solche Forderungen mit einem Zinssatz von 8 % *pro Jahr* verzinst wurden, und zweitens, daß entsprechende Zinsen nur *nach* einer Inverzugssetzung des belgischen Staates durch den Gläubiger zu zahlen waren⁹. Außerdem konnte eine solche Inverzugssetzung, da Artikel 7 Absatz 4 der Achten Richtlinie den Mitgliedstaaten eine Sechs-Monats-Frist für die Entscheidung über nach dieser Bestimmung gestellte Anträge zubilligt, erst nach Ablauf dieses Zeitraums rechtswirksam erfolgen.

5 — Allerdings folgt u. a. aus Artikel 8(1) Absatz 2 der Königlichen Verordnung Nr. 4 vom 29. Dezember 1969 über die Mehrwertsteuererstattung (*Belgisch Staatsblad*, 31. Dezember 1969), auf den die Klägerin in ihren schriftlichen Erklärungen Bezug nimmt, und zwar insbesondere aus Unterabsatz 3, daß Erstattungen, die einen bestimmten Betrag erreichen (offenbar 25 000 BFR bei Steuerpflichtigen, die in jedem Quartal eine Mehrwertsteuererklärung abgeben), nicht dem Grundsatz „Kalenderjahr-plus-drei-Monate“ unterliegen.

6 — Jeder Antrag muß innerhalb von fünf Jahren nach dem Zeitpunkt, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist, in dreifacher Ausfertigung der Zentralen Mehrwertsteuerstelle für ausländische Steuerpflichtige vorgelegt werden und Beträge über 1 100 BFR betreffen.

7 — Der Wortlaut der Bestimmung bezieht sich auf den kraft Gesetzes anzuwendenden Zinssatz („*is van rechtswege verschuldigd*“ in der niederländischen Fassung bzw. „*est exigible de plein droit*“ in der französischen Fassung). Es erscheint daher sinnvoll, davon auszugehen, daß die zu zahlenden Zinsen auf monatlicher Basis anfallen. Folglich entspräche der Zinssatz von 9,6 %, bezogen auf 12 Monate (nämlich 0,8 multipliziert mit 12), den der Prozeßbevollmächtigte der Klägerin in der mündlichen Verhandlung erwähnt hat, nicht dem Effektivzins für im Inland ansässige Steuerpflichtige nach Artikel 91 Absatz 3, da bei einer kapitalisierten monatlichen Verzinsung der Jahreszins in Wirklichkeit ungefähr 10,9 % ausmachen würde.

8 — In ihren Erklärungen bezieht sich die Klägerin auch auf Artikel 8(1) Absatz 3 Unterabsatz 3 der Königlichen Verordnung Nr. 4. Diese Vorschrift bestimmt allem Anschein nach, daß bei Erstattungen bezüglich Forderungen, bei denen die Voraussetzungen für eine Erstattung innerhalb eines Quartals oder Monats nach Artikel 8(1) Absatz 2 Unterabsatz 2 des Mehrwertsteuergesetzes (vgl. Fußnote 5) vorliegen, diese Erstattungen innerhalb von drei oder zwei Monaten nach dem Quartal oder Monat, auf den sie sich beziehen, erfolgen müssen. Da die Königliche Verordnung Nr. 4 u. a. die Durchführung von Artikel 76 des Mehrwertsteuergesetzes bezweckt, besteht kein Grund zur Annahme, daß der gemäß Artikel 76 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzes anwendbare Zinssatz von 0,8 % pro Monat nicht auch bei Forderungen Anwendung finden würde, die unter Artikel 8(1) Absatz 2 der Königlichen Verordnung fallen.

9 — Dem Gerichtshof ist mitgeteilt worden, daß der Zinssatz mit Wirkung vom 1. September 1996 durch die Königliche Verordnung vom 4. August 1996, *Belgisch Staatsblad*, 15. August 1996, auf 7 % gesenkt worden ist. In der mündlichen Verhandlung hat der Prozeßbevollmächtigte Belgiens den Gerichtshof darüber in Kenntnis gesetzt, daß die Festlegung des Zinssatzes im wesentlichen marktabhängig sei.

III — Sachverhalt und Verfahren vor dem nationalen Gericht

8. Laut Vorlagebeschluß beantragte die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die Lease Plan Luxembourg SA (nachfolgend: LPL oder die Klägerin), mit durch Ladung vom 20. Juli 1995¹⁰ zugestellter Klageschrift, den belgischen Staat zu verurteilen, ihr einen Betrag von 7 669 095 BFR zuzüglich weiterer Beträge¹¹, deren Rückzahlung während des Verfahrens fällig wurde, sowie der darauf entfallenden gesetzlichen Zinsen zu einem Satz von monatlich 0,8 % jeweils ab dem Zeitpunkt, zu dem die Anträge auf Erstattung der Mehrwertsteuer in bezug auf den vorgenannten Betrag sowie auf die künftig fällig werdenden Beträge gestellt worden sind, zu erstatten¹².

9. Die LPL ist eine Gesellschaft mit Sitz in Luxemburg, die Fahrzeugleasing, hauptsächlich an Kunden in Luxemburg, betreibt. Während des Erstattungszeitraums war die große Mehrzahl der Fahrzeuge ihrer Flotte auf der Basis von Langzeitverträgen an Luxemburger Kunden verleast, die gleichzeitig mehrere Fahrzeuge leasen. Diese Fahrzeuge waren alle in Luxemburg gekauft

worden, ihre Versicherung war bei Luxemburger Versicherungsgesellschaften abgeschlossen, und sie wurden im Rahmen von globalen Verträgen verleast, nach denen die in Luxemburg niedergelassenen Kunden eine Pauschalvergütung bezahlten, die u. a. sowohl Finanzierung und Versicherung als auch die Wartungs- und Reparaturkosten (nachfolgend: Werkstattleistungen) deckte. Im Rahmen dieser globalen Verträge konnten die Rechnungen für Werkstattleistungen von den Werkstätten unmittelbar an die LPL gesandt werden.

10. Während des Erstattungszeitraums stellten die in Luxemburg niedergelassenen Kunden der LPL die Fahrzeuge manchmal ihren eigenen Arbeitnehmern zur Verfügung, von denen einige in Belgien wohnten. Wenn diese die Dienste von Werkstätten in Belgien in Anspruch nahmen, wurden die Rechnungen, natürlich einschließlich der hierauf entfallenden belgischen Mehrwertsteuerbeträge, unmittelbar an die LPL gesandt, die diese auch bezahlte.

11. Die Klägerin schloß während des Erstattungszeitraums auch einige wenige nichtglobale Verträge mit in Belgien ansässigen Leasingnehmern¹³. Die betreffenden Fahrzeuge

10 — Nach den schriftlichen Erklärungen Belgiens wurde die Ladung am 27. Juni 1995 zugestellt, während die Inverzugsetzung im Sinne der Vorschriften über die Zahlung von Zinsen am 26. August 1994 erfolgte. Die abschließende genaue Bestimmung der relevanten Daten ist aber natürlich Sache des nationalen Gerichts.

11 — Belgien nennt in seinen schriftlichen Erklärungen einen Betrag von 142 176 BFR für das erste Quartal 1994 und von 181 710 BFR für den Zeitraum Januar bis Mai 1995.

12 — Belgien führt in seinen schriftlichen Erklärungen aus, die maßgeblichen Anträge seien während des Zeitraums vom 18. Juni 1990 bis zum 12. Juni 1995 (nachfolgend: Erstattungszeitraum) gestellt worden. Aus den schriftlichen Erklärungen der LPL (siehe unten, Nr. 19) geht eindeutig hervor, daß sich ihre Zinsforderung nur auf den Zeitraum nach Ablauf von sechs Monaten nach Stellung der jeweiligen Erstattungsanträge bezieht.

13 — Die Klägerin stellt in ihren schriftlichen Erklärungen fest, daß zwischen 1989 und 1993 acht Langzeitverträge mit belgischen Kunden sowie zwei weitere mit einer niederländischen und einer Schweizer Gesellschaft geschlossen wurden, bei denen die Leasingfahrzeuge alle in Belgien gekauft worden waren.

waren von der LPL in Belgien bei belgischen Fahrzeughändlern gekauft. Diese Käufe führten dazu, daß die LPL eine weitere Form der Mehrwertsteuer, nämlich die im Fahrzeugpreis enthaltene Mehrwertsteuer, an den belgischen Staat zu zahlen hatte.

„Fahrzeugflotte“ in Belgien für den Nachweis aus, daß die Klägerin in Belgien über eine feste Niederlassung verfüge.

12. Die Klägerin beantragte mit ihrer Klage vor der Rechtbank van eerste aanleg Brüssel (nachfolgend: das nationale Gericht) Erstattung der Mehrwertsteuer, die sie in den dargelegten Fällen jeweils bezahlt hatte, und zwar die für Werkstatteleistungen im Rahmen ihrer Verträge mit in Luxemburg ansässigen Leasingnehmern sowie die auf den Kaufpreis der in Belgien erworbenen und verleaste Fahrzeuge entrichtete Mehrwertsteuer zuzüglich Zinsen.

13. Zur Rechtfertigung seiner ursprünglichen Weigerung, die geforderten Beträge zu erstatten, machte der belgische Staat zunächst geltend, daß sich die Klägerin, was die in Belgien an Leasingfahrzeugen Luxemburger Kunden ausgeführten, aber nicht zur gewöhnlichen Wartung gehörenden Reparaturen anbelangt, in Belgien als steuerpflichtig hätte eintragen lassen müssen. Für die Zeit nach dem 1. Januar 1993 vertrat der belgische Staat die Auffassung, gemäß einer Änderung des Mehrwertsteuergesetzes reiche die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in Form des Einsatzes einer mutmaßlichen

14. Da diese Auffassung von der LPL bestritten wurde und außerdem die Verzin-
sung der verspätet erstatteten Beträge strittig war, hat das nationale Gericht beschlossen, dem Gerichtshof folgende Fragen vorzulegen:

1. Ist der Begriff „feste Niederlassung“ in Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie so auszulegen, daß ein Unternehmen aus einem Mitgliedstaat, das eine Reihe von Fahrzeugen an Kunden vermietet oder least, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, allein schon aufgrund dieser Vermietung über eine feste Niederlassung in diesem anderen Mitgliedstaat verfügt?
2. Ist, wenn diese Frage zu bejahen ist, Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie so auszulegen, daß die Dienstleistungen, d. h. das Leasing von Fahrzeugen, als von einer festen Niederlassung in Belgien aus erbracht angesehen werden können, wenn der Dienstleistungserbringer seinen Sitz in Luxemburg hat und von diesem luxemburgischen Sitz aus fast alle Verträge mit in Luxemburg ansässigen Kunden ausgehandelt und geschlossen werden und wenn nur eine kleine Anzahl von Fahrzeugen (nämlich

etwa zehn von einer Flotte von fast 1 000 Fahrzeugen) in Belgien gekauft und auf belgischem Boden gewartet oder repariert werden?

3. Sind die Artikel 6 und 59 EWG-Vertrag so auszulegen, daß sie es untersagen, ausländischen Steuerpflichtigen, die in Belgien Gegenstände oder Dienstleistungen erhalten und darauf entsprechend der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie die Mehrwertsteuer zurückfordern, bei nicht rechtzeitiger Erstattung niedrigere Zinsen zuzuerkennen, die darüber hinaus erst von dem Zeitpunkt an geschuldet werden, zu dem der ausländische Steuerpflichtige den belgischen Staat in Verzug setzt, während bei nicht rechtzeitiger Erstattung einem belgischen Steuerpflichtigen höhere Zinsen zuerkannt werden, die ohne weiteres und ohne Inverzugsetzung vom Ablauf der gesetzlichen Erstattungsfrist an geschuldet werden?

IV — Erklärungen gegenüber dem Gerichtshof

15. Die Lease Plan Luxembourg SA, das Königreich Belgien und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht und mündliche Ausführungen gemacht; das Großherzogtum Luxemburg hat nur schriftliche Erklärungen abgegeben.

V — Die ersten beiden Fragen

16. Mit den ersten beiden Fragen möchte das nationale Gericht erfahren, ob die belgische Mehrwertsteuerverwaltung zu Recht die Auffassung vertritt, daß allein der Einsatz einer geringen Zahl verleaster Fahrzeuge in

Belgien durch eine Gesellschaft, deren Firmensitz in Luxemburg ist, bedeutet, daß das Leasingunternehmen über eine feste Niederlassung in Belgien verfügt. Im Licht der Entscheidung des Gerichtshofes in der Rechtssache ARO Lease gehen alle Beteiligten, die gegenüber dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, auch Belgien, nunmehr übereinstimmend davon aus, daß die ersten beiden Fragen einfach in dem Sinne beantwortet werden können, daß die LPL in Belgien nicht über eine feste Niederlassung verfügte, von wo aus sie während des Erstattungszeitraums Dienstleistungen erbrachte. Daraus folgt, daß der Anspruch der LPL auf die geforderte Mehrwertsteuererstattung nicht mehr bestritten wird. Hinsichtlich der dritten Frage zur Zinsforderung der LPL besteht allerdings keine Einigkeit. Diese Frage wirft ein zunächst einfach erscheinendes, aber in Wirklichkeit recht schwieriges Diskriminierungsproblem auf. Zu der Zeit, als das Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt wurde, war dieses Problem nebensächlich und in den Ausführungen zu den einschlägigen nationalen Vorschriften nur unzureichend erläutert. Trotzdem werde ich versuchen, unter Berücksichtigung der näheren Angaben der LPL und Belgiens zu einer Antwort zu gelangen.

VI — Untersuchung der dritten Frage

A — Rechtsnatur und Wirkung von Artikel 7 Absatz 4 der Achten Richtlinie

17. Nach meiner Auffassung kann kein Zweifel daran bestehen, daß ein Unternehmen wie die LPL, das in Luxemburg steuerpflichtig ist, unter den persönlichen

Geltungsbereich der Achten Richtlinie fällt, wie er in Artikel 1¹⁴ festgelegt ist. Während des Erstattungszeitraums hatte die LPL in Belgien keine feste Niederlassung und konnte nicht so angesehen werden, als hätte sie dort irgendwelche Dienstleistungen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne erbracht. Der Gerichtshof hat sich in der Rechtssache Kommission/Spanien gerade mit Artikel 7 Absatz 4 der Achten Richtlinie befaßt und entschieden, daß „die Mitgliedstaaten nach ständiger Rechtsprechung verpflichtet sind, für die vollständige und genaue Anwendung der Bestimmungen der Richtlinie zu sorgen“¹⁵. Diese Rechtssache betraf systematische Verzögerungen bei der Mehrwertsteuererstattung. Nach meiner Auffassung ist die in Artikel 7 Absatz 4 enthaltene Verpflichtung bestimmt und unbedingt und hat deshalb unmittelbare Wirkung, auf die sich Steuerpflichtige wie die LPL berufen können¹⁶.

ten. Daß die Nichtdiskriminierung von Steuerpflichtigen ein maßgebliches Ziel der Richtlinie selbst ist, geht aus der fünften Begründungserwägung hervor, wonach die einschlägige Regelung „nicht dazu führen darf, daß die Steuerpflichtigen, je nachdem, in welchem Mitgliedstaat sie ansässig sind, unterschiedlich behandelt werden“. Daher die Bestimmung, daß Bescheide über Erstattungsanträge „binnen sechs Monaten zugestellt werden“ müssen und daß „abschlägige Bescheide ... zu begründen“ sind¹⁷.

B — Erklärungen zur dritten Frage

18. Zweck von Artikel 7 Absatz 4 der Achten Richtlinie ist es, wie aus der zweiten Begründungserwägung hervorgeht, „zu vermeiden, daß ein ... Steuerpflichtiger die Steuer, die ihm in einem anderen Mitgliedstaat für die Lieferung von Gegenständen oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen in Rechnung gestellt ... worden ist, endgültig tragen muß“. Der Erlass gemeinschaftlicher Vorschriften war nach der dritten Begründungserwägung erforderlich, weil „die Unterschiede zwischen den“ seinerzeit in den Mitgliedstaaten geltenden „Bestimmungen ... mitunter Verkehrsverlagerungen und Wettbewerbsverzerrungen“ verursach-

19. Die LPL wendet sich nicht dagegen, daß in Belgien nach Artikel 76 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzes und Artikel 8(1) Absatz 3 Unterabsatz 1 der Königlichen Verordnung Nr. 4 für die *Rückzahlung* bei Mehrwertsteuererstattungen an in Belgien ansässige Steuerpflichtige im allgemeinen eine Drei-Monats-Frist gilt, während die Frist für Erstattungsfordernungen nicht im Inland Ansässiger nach der Achten Richtlinie in allen Fällen sechs Monate beträgt. Die Klägerin räumt insoweit ein, daß Verzögerungen bei den durch Erstattungsanträge von nicht in Belgien Ansässigen bedingten Überprüfungsverfahren der Verwaltung eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen. Jedoch besteht aus ihrer Sicht keine Rechtfertigung für die zusätzliche Verzögerung bei der Zinszahlung bis zur Inverzugsetzung oder, danach, für eine Zinszahlung zu einem

14 — Teilweise zitiert unter Nr. 3.

15 — Urteil vom 14. Dezember 1995 in der Rechtssache C-16/95 (Slg. 1995, I-4883, Randnr. 8).

16 — Vgl. insoweit meine Auffassung in meinen Schlußanträgen in der Rechtssache Kommission/Spanien (zitiert in Fußnote 15, Nr. 14).

17 — Artikel 7 Absatz 4 ist vollständig zitiert unter Nr. 4.

niedrigeren Satz. Die LPL ist der Auffassung, daß diese doppelte Ungleichbehandlung eine dem Vertrag entgegenstehende mittelbare Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit darstelle, da mehr nicht im Inland ansässige als dort ansässige Steuerpflichtige Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten seien.

20. Die LPL stützt sich in erster Linie auf Artikel 59 des Vertrages und hilfsweise auf Artikel 6. Obwohl die ihren in Belgien ansässigen Kunden erbrachten Dienstleistungen aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht als in Luxemburg erbracht angesehen würden, geht die LPL davon aus, daß Artikel 59 dennoch Anwendung finde, da ihre Dienstleistungen materiell in Belgien erbracht worden seien. Die Klägerin macht außerdem geltend, sie könne im Hinblick auf die Anwendung von Artikel 59 als Empfängerin von in Belgien sowohl durch Fahrzeughändler als durch Werkstätten erbrachten Leistungen angesehen werden. Hinsichtlich beider Ansprüche bezieht sie sich zur Begründung ihrer Forderung, nach Ablauf der nach der Achten Richtlinie zulässigen Sechs-Monats-Frist Zinsen zu demselben Satz zu erhalten wie gebietsansässige Steuerzahler, insbesondere auf das Urteil *Commerzbank*¹⁸, und führt aus, auch wenn die Differenz in machen Fällen gering sein möge, gebe es bei einer ungerechtfertigten Diskriminierung im Rahmen von Artikel 59 des Vertrages doch keine Geringfügigkeitsregel¹⁹.

21. Belgien bestreitet das Vorliegen jeder Diskriminierung bei seinen Zinsvorschriften und macht geltend, wenn sich die LPL in Belgien als mehrwertsteuerpflichtig hätte

eintragen lassen, hätte sie im Fall eines Verzuges bei der Steuererstattung einen Anspruch auf Zinsen zu dem in Artikel 76 Absatz 1 und 91 Absatz 3 des Mehrwertsteuergesetzes festgelegten Satz und unter den dort genannten Voraussetzungen gehabt. Umgekehrt würden Erstattungs-forderungen von nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen wie der LPL nicht schlechter behandelt als solche, die hin und wieder von in Belgien ansässigen, nicht der Steuerpflicht unterliegenden Personen gestellt würden²⁰. Belgien macht außerdem geltend, die Vorschriften, die Ansprüche von nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen regelten, seien gelegentlich günstiger als die auf Gebietsansässige anwendbaren²¹.

22. Die Kommission teilt die Auffassung der Klägerin, daß der auf im Inland ansässige und nicht dort ansässige Steuerpflichtige angewandte unterschiedliche Zinssatz eine Diskriminierung wegen des Niederlassungs-orts darstelle. Obwohl die Achte Richtlinie

20 — In der mündlichen Verhandlung hat der Prozeßbevollmächtigte Belgiens ausgeführt, in manchen Fällen kämen sogar in Belgien Steuerpflichtige nicht in den Genuß der günstigeren Bestimmungen des Mehrwertsteuererstattung betreffend Artikels 92 Absatz 3 des Mehrwertsteuergesetzes. Genannt wurde als Beispiel ein Bäcker, der für private und gewerbliche Zwecke ein neues Haus gekauft und später mit Verlust verkauft hatte, das aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht weiter als neu angesehen wurde. Offenbar findet, wenn es bei der Erstattung der Differenz zwischen der Vorsteuer und der geschuldeten Mehrwertsteuer zu Verzögerungen kommt, in Belgien in solchen Fällen Artikel 92 Absatz 4 des Mehrwertsteuergesetzes auf einen anschließend gestellten Erstattungsantrag Anwendung.

21 — In seinen schriftlichen Erklärungen vergleicht Belgien die Stellung eines gebietsansässigen und eines nicht gebietsansässigen Steuerpflichtigen, die beide am 20. April eines bestimmten Jahres für das erste Quartal des Jahres eine Steuererstattung beantragen. Während der nicht im Inland ansässige Steuerzahler nach Auffassung Belgiens Zinsen mit Wirkung vom 21. Oktober desselben Jahres geltend machen könnte, wäre die Forderung des gebietsansässigen Steuerzahlers nach Artikel 76 Absatz 1 und 91 Absatz 3 des Mehrwertsteuergesetzes erst ab dem 1. April des folgenden Jahres zu verzinsen. In der mündlichen Verhandlung hat der Prozeßbevollmächtigte der LPL in seiner Gegenäußerung auf dieses Vorbringen den „avoir fiscal“-Fall angeführt und die Auffassung vertreten, allein die Tatsache, daß der nicht im Inland ansässige Steuerzahler in einigen Fällen von den Vorschriften profitiere, rechtfertige nicht seine Diskriminierung in anderen Fällen wie dem des Ausgangsverfahrens.

18 — Urteil vom 13. Juli 1993 in der Rechtssache C-330/91 (Slg. 1993, I-4017).

19 — Die Klägerin bezieht sich insoweit u. a. auf den sog. „avoir fiscal“-Fall, Urteil vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273).

von den Mitgliedstaaten nicht verlange, fällige Ansprüche überhaupt zu verzinsen, müßten solche Zinsen, wenn sie bei vergleichbaren Ansprüchen an im Inland ansässige Steuerpflichtige gezahlt würden, auf derselben Grundlage auch an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige gezahlt werden. Die Kommission hält auch die Anwendung von Artikel 6 des Vertrages für möglich, der nach ihrer Auffassung allgemein auf Diskriminierungen juristischer Personen wegen ihres Niederlassungsorts anwendbar ist²².

66 über Dienstleistungen, innerhalb ihres Anwendungsbereichs das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit um²⁴. Da die dritte Frage sowohl auf Artikel 6 als auch auf Artikel 59 des Vertrages Bezug nimmt, muß ich demzufolge zunächst untersuchen, ob die Anwendung der strittigen Vorschriften hinsichtlich der beiden Elemente der fraglichen Mehrwertsteuererstattung eine Diskriminierung im Sinne von Artikel 59 darstellt.

C — Untersuchung der dritten Frage

i) Einführung

23. Artikel 6 des Vertrages (früher Artikel 7 EWG-Vertrag) betrifft die Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Anwendungsbereich des Vertrages²³. Allerdings findet Artikel 6 keine Anwendung, wenn die fragliche Tätigkeit in den Anwendungsbereich einer anderen, speziellen Bestimmung des Vertrages fällt. So setzen die Bestimmungen des Vertrages über die Freizügigkeit, wie z. B. die Artikel 59 bis

ii) Die Anwendbarkeit von Artikel 59 des Vertrages

24. Belgien räumt ein, daß die vom Gerichtshof in der Rechtssache ARO Lease entwickelten Grundsätze die Antwort auf die ersten beiden Fragen des nationalen Gerichts bestimmten. Belgien muß daher die Hauptforderung erfüllen und die Mehrwertsteuer, die in den Preisen für der Klägerin in Belgien gelieferte Gegenstände und dort erbrachte Dienstleistungen enthalten ist, erstatten²⁵. Folglich betrifft der Rechtsstreit zwischen dem belgischen Staat und der LPL nur die auf diese Beträge entfallenden Zinsen.

22 — Die Kommission trägt vor, sie habe mit Mahnschreiben vom 5. Juli 1995 ein Vertragsverletzungsverfahren nach Artikel 169 des Vertrages u. a. wegen der im vorliegenden Fall strittigen Differenz der Zinssätze eingeleitet.

23 — Es besteht mittlerweile eine umfangreiche Rechtsprechung zur Reichweite des in Artikel 6 enthaltenen Verbotes; vgl. z. B. Urteile vom 13. Februar 1969 in der Rechtssache C-14/68 (Wilhelm u. a., Slg. 1969, I, Randnr. 13), vom 13. Februar 1985 in der Rechtssache 293/83 (Gravier, Slg. 1985, 593, Randnr. 15), vom 20. Oktober 1993 in den verbundenen Rechtssachen C-92/92 und C-326/92 (Phil Collins u. a., Slg. I-5145, Randnrn. 30 bis 32) und vom 10. Februar 1994 in der Rechtssache C-398/92 (Mund & Fester, Slg. 1994, I-467, Randnr. 14).

24 — Vgl. z. B. Urteil vom 12. Dezember 1974 in der Rechtssache 36/74 (Walrave und Koch, Slg. 1974, 1405, Randnrn. 5 und 6).

25 — Es ist unstrittig, daß die LPL in Luxemburg immer mehrwertsteuerpflichtig für ihre Leasingtätigkeiten war. Die Umstände dieses Falles unterscheiden sich folglich von denen in der Rechtssache C-302/93 (Debouche, Slg. 1996, I-4495), in der ein belgischer Rechtsanwalt, der nach einer von Belgien gemäß Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie angewandten Übergangsregelung von der Mehrwertsteuer für von ihm in Belgien erbrachte Anwaltsleistungen befreit war, die Erstattung der Mehrwertsteuer beantragte, die in den Leasingkosten für ein Fahrzeug von einem Leasingunternehmen in den Niederlanden enthalten war, das er ausschließlich für seine geschäftlichen Tätigkeiten in Belgien nutzte.

25. Die erste Umsatzart betrifft die von der LPL im Rahmen ihrer Verträge mit ihren luxemburgischen Kunden gezahlte Mehrwertsteuer auf Werkstattleistungen, die von belgischen Werkstätten erbracht wurden; die zweite betrifft die Mehrwertsteuer auf den bei belgischen Fahrzeughändlern getätigten Erwerb neuer Fahrzeuge, die danach an die belgischen Kunden der LPL verleast wurden. In diesem Fall erbrachte die LPL die Leasingleistungen gegenüber belgischen Kunden, ein unter Artikel 59 fallender grenzüberschreitender Vorgang. Dem steht nicht entgegen, daß die strittige Leistung aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht als in dem Mitgliedstaat erbracht gilt, in dem der Leistungserbringer seine Niederlassung hat. Die Regelungen des Artikels 9 der Sechsten Richtlinie zur Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung für die Zwecke der Mehrwertsteuererhebung ist u. a. gedacht, um „Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten“²⁶, zu vermeiden. Sie sind demzufolge nicht relevant für die Anwendung von Artikel 59. Ebensowenig wird die Anwendung von Artikel 59 dadurch berührt, daß die Fahrzeuge vor Erfüllung der Leasingformalitäten erworben wurden. Sie wurden zu dem Zweck erworben, die Erbringung grenzüberschreitender Leasingleistungen zu ermöglichen.

26. Die andere Umsatzart betrifft Werkstattleistungen. Der zugrundeliegende Umsatz, nämlich das Anbieten von Leasingleistungen an in Luxemburg ansässige Leasingnehmer, fällt nicht in den Anwendungsbereich von Artikel 59²⁷. Die Klägerin hat sich allerdings

auch auf die Freiheit berufen, Dienstleistungen zu empfangen, die ebenfalls durch Artikel 59 gewährleistet ist²⁸. Obwohl es reiner Zufall war, daß einige Arbeitnehmer von Luxemburger Kunden der LPL die geleasteten Fahrzeuge von belgischen Werkstätten warten ließen, besteht kein Zweifel daran, daß die LPL im Rahmen der mit den Luxemburger Kunden geschlossenen globalen Verträge die eigentliche Empfängerin der Werkstattleistungen war. Die Leistungen wurden an Fahrzeugen der LPL erbracht, der die belgischen Werkstätten darüber hinaus die Rechnungen einschließlich der strittigen Mehrwertsteuerbeträge unmittelbar zusandten. Für die Anwendung von Artikel 59 ist es ausreichend, daß der Geschäftsvorgang ein grenzüberschreitendes Element hat und die Erbringung einer entgeltlichen Dienstleistung umfaßt²⁹. Daraus folgt meines Erachtens, daß die LPL im Sinne von Artikel 59 als Empfängerin der Werkstattleistungen anzusehen ist.

27. Es ist deshalb zu untersuchen, ob die auf den strittigen belgischen Vorschriften beruhende unterschiedliche Behandlung von im Inland ansässigen und nicht dort ansässigen Steuerpflichtigen tatsächlich eine Artikel 59 entgegenstehende Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit darstellt und ob diese bejahendenfalls dennoch gerechtfertigt sein kann.

26 — Vgl. Urteile vom 4. Juli 1985 in der Rechtssache 168/84 (Berkholz, Slg. 1985, 2251, Randnr. 14) und vom 6. März 1997 in der Rechtssache C-167/95 (Linthorst, Pouwels und Scheren, Slg. 1997, I-1195, Randnr. 10).

27 — Der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, daß rein nationale Sachverhalte nicht in den Anwendungsbereich von Artikel 59 fallen; vgl. z. B. Urteile vom 23. April 1991 in der Rechtssache C-41/90 (Höfner und Elser, Slg. 1991, I-1979, Randnr. 37) und vom 17. Juni 1997 in der Rechtssache C-70/95 (Sodemare u. a., Slg. 1997, I-3395, Randnr. 38).

28 — Sie verweist auf die Urteile vom 31. Januar 1984 in den verbundenen Rechtssachen 286/82 und 26/83 (Luisi und Carbono, Slg. 1984, 377, Randnr. 16) und vom 2. Februar 1989 in der Rechtssache 186/87 (Cowan, Slg. 1989, 195, Randnr. 15).

29 — In seinem Urteil vom 26. April 1988 in der Rechtssache 352/85 (Bond van Adverteerders u. a., Slg. 1988, 2085, Randnr. 16) hat der Gerichtshof im Hinblick auf Dienstleistungen, die von einem in einem Mitgliedstaat ansässigen Betreiber von Kabelnetzen in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Sendeanstalten angeboten wurden, entschieden, daß „es unerheblich ist, daß sie für diese Weiterleitung in der Regel nicht von den Sendeanstalten selbst bezahlt werden“, denn „Artikel 60 EWG-Vertrag verlangt nicht, daß die Dienstleistung von demjenigen bezahlt wird, dem sie zugute kommt“.

iii) Diskriminierung und Artikel 59 des Vertrages

28. Die strittigen Vorschriften enthalten keine unmittelbare Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit. Die behauptete unterschiedliche Behandlung beruht nicht auf der Staatsangehörigkeit, sondern besteht vielmehr in der unterschiedlichen Behandlung eines in Belgien und eines in einem anderen Mitgliedstaat eingetragenen Steuerpflichtigen. So würde z. B. ein belgisches Unternehmen, das von einer luxemburgischen Zweigniederlassung aus Fahrzeuge verleast, denselben belgischen Bestimmungen unterliegen wie die LPL. Entsprechendes würde nach den Erklärungen Belgiens für einen in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen gelten, der nur gelegentlich mehrwertsteuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht. Da allerdings bei mehr nicht-belgischen als belgischen Unternehmen denkbar ist, daß sie Mehrwertsteuer auf in Belgien gelieferte Gegenstände und dort erbrachte Dienstleistungen unter Bedingungen zu zahlen haben, die sie berechtigen, Erstattungsansprüche nach der Achten Richtlinie geltend zu machen, kann jede ungünstigere Regelung, die auf Forderungen nicht im Inland ansässiger Unternehmen Anwendung findet, dazu führen, daß mehr ausländische als inländische Unternehmen nachteilig betroffen sind. Sie kann daher eine verdeckte oder mittelbare Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit darstellen³⁰.

29. „Diskriminierung“ ist jedoch kein rein formeller Begriff. Wie der Gerichtshof wiederholt betont hat, stellt „die ungleiche

Behandlung nicht vergleichbarer Sachverhalte ... nicht ohne weiteres eine Diskriminierung dar. Vielmehr liegt in manchen Fällen, die formell den Anschein einer Diskriminierung erwecken, materiell doch keine solche vor. Eine Diskriminierung im materiellen Sinne würde vorliegen, wenn gleichgelagerte Sachverhalte ungleich oder verschieden gelagerte gleich behandelt würden.“³¹ Von dieser Definition der Diskriminierung ist der Gerichtshof bei der Anwendung des Diskriminierungsverbots aus Gründen der Staatsangehörigkeit in allen Bereichen des Gemeinschaftsrechts stets ausgegangen³². Um feststellen zu können, ob die strittigen Vorschriften diskriminierend sind, muß untersucht werden, ob die Stellung eines nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen wie der LPL tatsächlich mit der eines dort ansässigen Steuerpflichtigen vergleichbar ist.

30. Belgien macht geltend, die Stellung eines im Inland ansässigen Steuerpflichtigen sei mit der eines nicht dort ansässigen Steuerpflichtigen, auch wenn beide einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgingen, nicht vergleichbar. Nach seiner Auffassung ist ein in Luxemburg Steuerpflichtiger, der in Belgien als Vorsteuer abzugsfähige Mehrwertsteuer zahlt, mit einem belgischen Steuerpflichtigen vergleichbar, der nur unregelmäßig einer steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht und demzufolge nur gelegentlich in Belgien eine Mehrwertsteuererklärung abgibt, oder auch mit einem Steuerpflichtigen, der, obwohl er im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit regelmäßig Mehrwertsteuer

30 — Vgl. zur Einkommenbesteuerung das Urteil vom 8. Mai 1990 in der Rechtssache C-175/88 (Biehl, Slg. 1990, I-1779, Randnr. 14) und zur Körperschaftsteuer das Urteil Commerzbank (zitiert in Fußnote 18, Randnr. 15).

31 — Vgl. Urteil vom 17. Juli 1963 in der Rechtssache 13/63 (Italien/Kommission, Slg. 1963, 357, 384).

32 — Vgl. z. B. Urteil vom 13. Dezember 1984 in der Rechtssache 106/83 (Sermide, Slg. 1984, 4209, Randnr. 28).

zahlt, einen Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer stellt, die bei einem nicht ausschließlich beruflichen Zwecken dienenden Umsatz angefallen ist³³.

31. Dem kann ich nicht zustimmen, da ich keine überzeugende Ähnlichkeit zwischen den von Belgien genannten unregelmäßigen Umsätzen und der regelmäßigen Geschäftstätigkeit der LPL feststellen kann. Die Mehrwertsteuer wurde in Belgien bei einem Steuerpflichtigen als Teil des Preises von Geschäften erhoben und gezahlt, die in diesem Mitgliedstaat im Rahmen einer in einem anderen Mitgliedstaat steuerpflichtigen Kfz-Leasingtätigkeit abgeschlossen wurden. Der einzige materielle Unterschied aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht zwischen der Situation eines solchen Steuerzahlers und der eines gebietsansässigen Steuerzahlers, der ebenfalls ein konkurrierendes belgisches Leasingunternehmen ist, besteht darin, daß nach Artikel 9 der Sechsten Richtlinie solche Konkurrenzfirmen für ihre Dienstleistungen in Belgien Mehrwertsteuer zahlen müßten. Allein die Tatsache, daß der antragstellende Steuerpflichtige kein Gebietsansässiger ist, rechtfertigt es nicht, daß seine Situation nur mit der von Steuerpflichtigen verglichen wird, die entweder in Belgien gelegentlich Mehrwertsteuererklärungen abgeben oder eine Erstattung wie in dem Sonderfall beantragen, daß jemand ein Haus mit Verlust verkauft und Mehrwertsteuererstattung verlangt.

32. Der passende Vergleich ist meines Erachtens der zwischen einem im Inland ansässigen und einem nicht dort ansässigen Steuerpflichtigen in dem Zeitpunkt, in dem eine Steuererstattung beantragt wird, und zwar einerseits von einem gebietsansässigen Steuerzahler, der einen Überschuß im Sinne von Artikel 18 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie

erzielt hat, und andererseits von einem nicht gebietsansässigen Steuerzahler, der in Belgien bei der oder für die Ausführung wirtschaftlicher Tätigkeiten, die in einem anderen Mitgliedstaat der Mehrwertsteuer unterliegen, als Vorsteuer abzugsfähige Mehrwertsteuer gezahlt hat.

33. Die bloße Tatsache, daß solche Anträge per se wesentlich seltener von im Inland ansässigen Steuerpflichtigen gestellt werden — unter normalen Geschäftsbedingungen übersteigt die für Ausgänge geschuldete Mehrwertsteuer regelmäßig den Betrag der als Vorsteuer abzugsfähigen Steuer — als von nicht im Inland ansässigen, ist nach meiner Meinung unerheblich. Die LPL ist, darauf ist noch einmal hinzuweisen, in dem Mitgliedstaat mehrwertsteuerpflichtig, in dem ihre Dienstleistungen im Einklang mit Artikel 9 der Sechsten Richtlinie als erbracht gelten, d. h. im vorliegenden Fall in Luxemburg.

34. Außerdem wird in Artikel 17 der Sechsten Richtlinie grundsätzlich nicht zwischen dem Abzugsrecht im Inland ansässiger und dem Erstattungsanspruch nicht dort ansässiger Steuerzahler unterschieden. Vielmehr bezieht sich Artikel 17 Absatz 4, durch den der Rat, wie mit der Achten Richtlinie geschehen, verpflichtet wird, Durchführungsbestimmungen zu erlassen, um die Erhebung von Erstattungsansprüchen seitens nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger zu erleichtern, auf „Erstattungen nach Absatz 3“, der wiederum die Mitgliedstaaten verpflichtet, „jedem Steuerpflichtigen ... den Abzug oder die Erstattung der in Absatz 2 genannten Mehrwertsteuer“ zu gewähren, d. h. der Mehrwertsteuer, die auf Gegenstände und Dienstleistungen erhoben wird, die „für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“. Die fünfte Begründungserwägung der Achten Richtlinie (zitiert in Nr. 18) weist darauf hin, daß die Steuerpflichtigen nicht je nachdem, in welchem

33 — Siehe oben, Nr. 21 und Fußnote 20.

Mitgliedstaat sie niedergelassen sind, unterschiedlich behandelt werden dürfen.

35. Des weiteren können sich nationale Vorschriften, nach denen die Mehrwertsteuerverwaltung eines Mitgliedstaats, die die Mehrwertsteuer an Steuerpflichtige verspätet erstattet, tatsächlich verpflichtet ist, nicht im Inland ansässige Antragsteller in geringerem Umfang abzufinden als dort ansässige, zum Nachteil ausländischer Steuerzahler auf die Wettbewerbsbedingungen auswirken. Insbesondere wenn Mitgliedstaaten Steuererstattungen verzinsen, dürfen die Voraussetzungen und Zinssätze bei solchen Zahlungen nicht je nach dem Wohnort des Antragstellers im Sinne des Mehrwertsteuerrechts unterschiedlich sein.

36. Wie sind demnach die Sachverhalte im vorliegenden Fall zu vergleichen? Erstens beginnt nach den für in Belgien ansässige Steuerpflichtige geltenden normalen Vorschriften die Verzinsung entweder mit Ablauf der Dreimonatsfrist nach Ende des Kalenderjahres, in dem der Überschuß entstanden ist, oder, bei Anwendung von Artikel 8(1) Absatz 3 Unterabsatz 3 der Königlichen Verordnung Nr. 4, drei Monate nach dem Quartal, in dem der Überschuß entstanden ist. Außerdem muß der Steuerpflichtige eine Erstattung beantragt und alle erforderlichen Angaben fristgerecht nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, in dem der Anspruch entstanden ist, gemacht haben³⁴. Im Gegensatz hierzu erfolgt bei nicht in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen eine

Verzinsung erst nach Inverzugsetzung des belgischen Staates. Eine solche Zahlungsaufforderung kann natürlich erst nach Ablauf des sechsmonatigen Prüfungszeitraums erfolgen, der den Mitgliedstaaten nach Artikel 7 Absatz 4 der Achten Richtlinie zusteht, aus dem sich eindeutig ergibt, daß die Erstattung spätestens am Ende dieses Zeitraums erfolgen muß. Während also der Anspruch eines in Belgien ansässigen Steuerzahlers *automatisch* nach Ablauf einer bestimmten Zeit verzinst wird, muß sein nicht im Inland ansässiger Konkurrent mit einem ähnlichen Anspruch einen *weiteren Schritt* unternehmen und den belgischen Staat gemäß den einschlägigen belgischen Verfahrensvorschriften förmlich in Verzug setzen. Da ein solcher Schritt für nicht im Inland Ansässige wahrscheinlich zu Verzögerungen und bestimmten zusätzlichen Kosten führt, stellt er eine diskriminierende Beschränkung seiner Freiheit dar, in Belgien Dienstleistungen anzubieten oder zu empfangen.

37. Zweitens ist die unterschiedliche Höhe des anwendbaren Zinssatzes nach meiner Meinung eine diskriminierende Beschränkung der Freiheit nichtbelgischer Steuerpflichtiger, Dienstleistungen anzubieten oder zu empfangen. Der nach Ablauf der in der Königlichen Verordnung Nr. 4 erlaubten Frist *automatisch* und *auf monatlicher Basis* gebietsansässigen Steuerzahlern gewährte Zinssatz übersteigt den Zinssatz, der auf nicht gebietsansässige Steuerzahler angewandt wird, die Belgien in Verzug gesetzt haben.

38. Aus den oben genannten Gründen (insbesondere Nrn. 35 bis 37) können die belgischen Vorschriften nichtbelgische Kfz-Leasingunternehmen, die in Belgien Dienstleistungen erbringen oder empfangen,

34 — Offenbar bis zum 20. Januar des folgenden Jahres, wenn der Grundsatz „Kalenderjahr-plus-drei-Monate“ Anwendung findet, und bis zum 20. Tag des Monats, der auf das Quartal folgt, wenn Erstattungen pro Quartal erfolgen; vgl. Artikel 8(1) Absatz 3 Unterabsatz 2 der Königlichen Verordnung Nr. 4.

diskriminieren. Belgien hat indessen keine besondere Rechtfertigung für diesen Aspekt der umstrittenen Vorschriften vorgetragen. Meines Erachtens gibt es auch keine solche Rechtfertigung. Die Achte Richtlinie berücksichtigt, indem sie den Mitgliedstaaten eine sechsmonatige Verfahrensdauer zubilligt, die Schwierigkeiten, die bei der Feststellung von Steuererstattungsansprüchen nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger bestehen. Nach Ablauf dieses Zeitraums muß der zur Erstattung verpflichtete Mitgliedstaat Vorschriften gegenüber nicht im Inland Ansässigen anwenden, die nicht ungünstiger sind als diejenigen, die bei im Inland ansässigen Steuerpflichtigen, die eine Steuererstattung beantragen, zur Anwendung kommen. Demzufolge hat im vorliegenden Fall ein nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger wie die LPL gemäß den unmittelbar anwendbaren Bestimmungen sowohl von Artikel 59 des Vertrages als auch von Artikel 7 Absatz 4 der Achten Richtlinie im Hinblick auf die Verzinsung ausstehender Mehrwertsteuererstattungen einen Anspruch auf Gleichbehandlung mit einem im Inland ansässigen vergleichbaren Steuerpflichtigen mit ähnlichen Ansprüchen.

39. Daraus ergibt sich nicht, daß die genaue Anwendung des Grundsatzes der Nichtdiskriminierung einfach ist. Insbesondere bedeutet dies nicht notwendigerweise, daß ein nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger nach Ablauf des in Artikel 7 Absatz 4 vorgesehenen Sechs-Monats-Zeitraums automatisch einen Anspruch auf Zinsen hat. Was folgt aus der Gleichbehandlung in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens? Da ein belgischer Steuerzahler, dessen Überschuß nicht erstattet wird, nach Ablauf einer bestimmten Frist — je nach dem Erstattungsbetrag und dem seinen Mehrwertsteuererklärungen zugrunde liegenden Zeitraum — automatisch Zinsen

erhält, würde eine Gleichbehandlung erfordern, daß Unternehmen wie die LPL grundsätzlich auch nach Ablauf der in der Achten Richtlinie festgelegten Sechs-Monats-Frist automatisch Zinsen erhielten. Ist allerdings die Forderung eines nicht im Inland ansässigen Steuerzahlers auf einen Betrag gerichtet, der, würde es sich um einen belgischen Steuerzahler handeln, eine Verzinsung erst drei Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch entstanden ist, bewirken würde, so ist die belgische Mehrwertsteuerverwaltung aus Gründen der Gleichbehandlung lediglich verpflichtet, die gleichen Vorschriften mutatis mutandis auch auf die Forderung des nicht im Inland ansässigen Steuerzahlers anzuwenden, d. h. Zinsen automatisch erst ab dem 1. April des auf das Kalenderjahr, in dem der Anspruch entstanden ist, folgenden Jahres zu entrichten, vorausgesetzt natürlich, daß dieser 1. April nicht weniger als sechs Monate nach dem Zeitpunkt liegt, zu dem der zugrundeliegende Erstattungsanspruch geltend gemacht wurde.

40. Es obliegt dem nationalen Gericht, die einschlägigen Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes und der Königlichen Verordnung Nr. 4 auszulegen und sodann alle erforderlichen Tatsachenfeststellungen zu treffen, um zu gewährleisten, daß nicht im Inland ansässige Steuerzahler gleichbehandelt werden. Es sollte jedoch vielleicht gesagt werden, daß die Forderungen der LPL so hoch erscheinen, daß sie, wäre sie ein in Belgien ansässiger Steuerzahler, bereits früher als drei Monate nach Ende des Kalenderjahres, in dem ihre verschiedenen Ansprüche entstanden sind, einen Anspruch auf Zinsen gehabt hätte³⁵.

35 — Zur Erinnerung: Soweit Steuererklärungen pro Quartal abgegeben werden, müßte ein Überschuß von 25 000 BFR im Fall eines Erstattungsantrags binnen drei Monaten nach dem Quartal, in dem er entstanden ist, erstattet werden; vgl., wie bereits oben in Fußnoten 5 und 8 sowie in Nr. 36 erwähnt, Artikel 8(1) Absätze 2 und 3 der Königlichen Verordnung Nr. 4.

41. Das zu erzielende Ergebnis ist die Gleichbehandlung derjenigen, die nach den Vorschriften des Mehrwertsteuerrechts eine Mehrwertsteuererstattung beantragen. Ich habe die bestehenden belgischen Vorschriften über Mehrwertsteuererstattungen und die davon erheblich abweichenden allgemeinen Vorschriften über die Verzinsung zivilrechtlicher Forderungen verglichen, nur um zu sehen, ob deren Anwendung nicht-belgische Antragsteller benachteiligt. Es ist indessen nicht wünschenswert, daß diese für zivilrechtliche Forderungen geltenden Vorschriften, die ein in sich geschlossenes und nichtdiskriminierendes System bilden, in Frage gestellt werden. Insbesondere sollte dem nichtbelgischen Antragsteller nicht der Anspruch auf Zinsen zu dem Satz und unter den in Artikel 91 Absatz 3 des Mehrwertsteuergesetzes genannten Voraussetzungen genommen werden, soweit er gemäß den zivilrechtlichen Vorschriften die Verwaltung in Verzug gesetzt hat, wenn dies ein Recht ist, das von Gläubigern nach belgischem Recht normalerweise geltend gemacht werden kann. Zusätzlich zu seinen allgemeinen gesetzlichen Ansprüchen sollte ein solcher Antragsteller, wie oben in Nummer 39 ausgeführt, eine Verzinsung zu dem nach

dem Mehrwertsteuerrecht bestehenden Zinssatz ab dem Zeitpunkt, ab dem solche Zinsen anfallen, in Anspruch nehmen können, aber natürlich ohne daß dies für irgendeinen Zeitraum zu einer doppelten Verzinsung führt.

D — Artikel 6 des Vertrages

42. Das nationale Gericht hat außerdem nach Artikel 6 gefragt. Aufgrund des Vorschlags, den ich dem Gerichtshof zur Anwendbarkeit von Artikel 59 bei einem Sachverhalt wie dem vorliegenden gemacht habe (Nrn. 24 bis 41), bin ich nicht der Auffassung, daß Raum für eine gesonderte Anwendung von Artikel 6 ist. Wenn die unterschiedliche Behandlung im Inland ansässiger und nicht dort ansässiger Steuerzahler im vorliegenden Fall entgegen der von mir geäußerten Ansicht keine verdeckte Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Sinne von Artikel 59 darstellt, kann sie meines Erachtens auch nicht als eine solche im Sinne von Artikel 6 angesehen werden. Folglich bin ich der Meinung, daß der Gerichtshof bei der Beantwortung der dritten Frage des nationalen Gerichts nicht auf Artikel 6 eingehen muß.

VII — Ergebnis

43. Aufgrund meiner vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die von der Rechtbank van eerste aanleg Brüssel vorgelegten Fragen zu antworten:

1. Die ersten beiden vorgelegten Fragen sind im Einklang mit der Begründung, die dem Urteil des Gerichtshofes vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-190/95, ARO Lease, zugrunde liegt, dahin zu beantworten, daß ein im Mitgliedstaat A niedergelassenes Leasingunternehmen nicht von einer festen Niederlassung im Mitgliedstaat

B aus Dienstleistungen erbringt, wenn das Unternehmen in diesem Mitgliedstaat weder über ein Büro noch über sonstige sachliche und personelle Mittel verfügt, sondern lediglich einige im Mitgliedstaat B gekaufte Fahrzeuge an Kunden verleast, die in diesem Staat ansässig sind, und im Zuge der Nutzung geleaster Fahrzeuge im Mitgliedstaat B Wartungskostenrechnungen anderer Kunden, die im Mitgliedstaat A ansässig sind, bezahlt.

2. Artikel 59 des Vertrages ist dahin auszulegen, daß Steuerpflichtige, die nicht in Belgien ansässig sind, aber in Belgien Gegenstände erwerben oder Dienstleistungen erhalten, um grenzüberschreitende Leistungen im Rahmen des Kfz-Leasings an Kunden zu erbringen, die in Belgien ansässig sind, oder aber Dienstleistungen von belgischen Werkstätten im Zusammenhang mit der Erbringung von Dienstleistungen an in Luxemburg ansässige Kunden empfangen und die daraufhin die Erstattung der Mehrwertsteuer für diese Gegenstände oder Dienstleistungen nach der Achten 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 — beantragen, soweit die Erstattung nicht innerhalb der in Artikel 7 Absatz 4 der Achten Richtlinie zugelassenen Sechs-Monats-Frist erfolgt, keinen niedrigeren Zinssatz oder eine Verzinsung erst ab dem Zeitpunkt der Inverzugsetzung des belgischen Staates erhalten dürfen, wenn in Belgien ansässige Steuerpflichtige im Fall der verspäteten Erstattung vergleichbarer Überschüsse von ihnen gezahlter Mehrwertsteuer sowohl einen höheren Zinssatz als auch eine Verzinsung erhalten, die automatisch nach Ablauf der gesetzlich für Erstattungsforderungen dieser Steuerpflichtigen vorgeschriebenen Frist beginnt.