

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
L. A. GEELHOED

van 4 oktober 2001 ¹

I — Inleiding

1. In deze zaak heeft het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) twee vragen gesteld over de uitleg van artikel 17, lid 6, tweede alinea, en lid 7, 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 grondslag² (hierna: „richtlijn”). Meer in het bijzonder hebben deze vragen betrekking op de toelaatbaarheid van een Oostenrijkse belastingmaatregel, die werd ingevoerd in de loop van 1996, dat wil zeggen ruim een jaar na de toetreding van Oostenrijk tot de Europese Unie. In die belastingmaatregel werd de aftrek van BTW uitgesloten voor bepaalde categorieën van minibussen.

II — Het juridisch kader

Europees recht

2. De richtlijn heeft — binnen een geharmoniseerd stelsel inzake de omzetbelasting waarbij een belasting over de toegevoegde waarde (BTW) is ingevoerd — onder meer tot doel de aftrekregelingen te harmoniseren voorzover hiervan invloed uitgaat op het werkelijke niveau van heffing.³

Hiertoe bepaalt artikel 17, lid 2, van de richtlijn het volgende:

„Vorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag

1 — Oorspronkelijke taal: Nederlands.

2 — PB L 145, blz. 1.

3 — Zie de overwegingen.

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.”

3. Artikel 17, lid 6, van de richtlijn bepaalt:

„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.”

4. Er zijn tot dusver geen communautaire voorschriften als bedoeld in artikel 17, lid 6, tot stand gekomen, zulks ondanks dat de in dit lid genoemde periode reeds lange tijd is verstreken. Ingevolge artikel 1 is de richtlijn namelijk uiterlijk op 1 januari 1978 in werking getreden in de lidstaten.

Voor Oostenrijk geldt als datum van inwerkingtreding 1 januari 1995, de datum waarop Oostenrijk is toegetreden tot de Europese Unie.

5. Artikel 17, lid 7, van de richtlijn bepaalt:

„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. Teneinde gelijke concurrentievoorwaarden te behouden, kunnen de lidstaten in plaats van de aftrek te weigeren, de door de belastingplichtige zelf vervaardigde of door hem in het binnenland gekochte dan wel door hem

ingevoerde gelijksoortige goederen zodanig belasten dat deze belasting het bedrag van de op de aanschaf van soortgelijke goederen drukkende belasting over de toegevoegde waarde niet overschrijdt.”

6. De raadpleging waarnaar onder meer wordt verwezen in artikel 17, lid 7, is in artikel 29 van de richtlijn als volgt geregeld:

„1. Er wordt een Raadgevend comité voor de belasting over de toegevoegde waarde ingesteld, hierna te noemen ‚comité’.

2. Het comité is samengesteld uit vertegenwoordigers van de lidstaten en van de Commissie.

Het comité staat onder voorzitterschap van een vertegenwoordiger van de Commissie.

De Commissie is belast met het secretariaat van het comité.

3. Het comité stelt zijn reglement van orde vast.

4. Naast de punten die volgens deze richtlijn aan raadpleging onderworpen zijn, onderzoekt het comité de aangelegenheden die door zijn voorzitter op diens initiatief of op verzoek van een vertegenwoordiger van een lidstaat aan de orde worden gesteld en die betrekking hebben op de toepassing van de communautaire bepalingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde.”

Nationaal recht

7. In Oostenrijk geldt sinds 1 januari 1995 — tevens de datum van toetreding van Oostenrijk tot de Europese Unie — het Umsatzsteuergesetz 1994⁴ (hierna: „UstG 1994”). § 12 van deze wet geeft aan welke bedragen een ondernemer van de BTW mag aftrekken. Meer in het bijzonder bepaalt § 12, lid 2, punt 2, sub b, dat leveringen en andere diensten niet aftrekbaar zijn, voorzover deze zijn verbonden aan de aanschaf, de huur of het gebruik van personenauto's, breaks of motorfietsen. Deze uitsluitingen van de aftrekbaarheid kennen weer enige uitzonderingen, die voor deze zaak niet van belang zijn.

8. § 12, lid 2, punt 2, UstG 1994 is ongewijzigd overgenomen uit het Umsatzsteuergesetz 1972, in de versie van de tweede wijzigingswet 1977, die met

⁴ — Gepubliceerd in BGBl 663/1994.

ingang van 1 januari 1978 in werking is getreden. De uitvoering van de betreffende bepalingen vond plaats aan de hand van een besluit van de Bundesminister für Finanzen (hierna: „minister”) van 18 november 1987⁵, gericht aan de belastingdienst, waarin als volgt wordt bepaald:

„Minibussen vallen volgens de rechtspraak van het Verwaltungsgerichtshof niet onder de voor personenauto's of breaks geldende beperkende belastingregels. Voor minibussen bestaat dus in beginsel de mogelijkheid van aftrek van BTW en het benutten van investeringsvoordelen.

Onder een minibus moet volgens het bondsministerie van Financiën een voertuig worden verstaan, dat een vierkant uiterlijk heeft, en waarin meer dan zes personen (met inbegrip van de bestuurder) kunnen worden vervoerd. Bij de beoordeling van de capaciteit voor het vervoer van personen moet niet alleen worden gelet op het feitelijk aanwezige aantal zitplaatsen, maar ook op de maximaal toegestane mogelijkheid voor personenvervoer. Het is niet van belang, of een volgens die criteria als minibus aangemerkt voertuig voor personenvervoer of voor goederenvervoer dient, dan wel voor allebei. Voorwaarde voor fiscale erkenning is in elk geval, dat bewezen wordt dat het voertuig overwegend voor ondernemings- of bedrijfsactiviteiten wordt gebruikt.”

9. In artikel 44, punt 4, van het Struktur-
anpassungsgesetz 1996⁶ werd aan § 12, lid 2, punt 2, sub b, UStG 1994 de volgende alinea toegevoegd: „De minister kan bij verordening de begrippen personenvoertuig en break nader bepalen. De verordening kan vanaf 15 februari 1996 in werking treden.” Op deze grondslag bepaalde de minister bij een verordening van 20 juni 1996⁷ (hierna: „verordening”) met betrekking tot § 12, lid 2, punt 2, sub b, UStG 1994, dat vrachtwagens en minibussen niet vallen niet onder de begrippen personenvoertuigen en breaks.

10. § 10 van de verordening bepaalt:

„Minibussen, ook wanneer zij wat hun motorvermogen en het douanetarief betreft als personenvoertuigen of breaks zijn ingedeeld, zijn fiscaalrechtelijk geen personenvoertuigen of breaks, wanneer zij de vorm van een autobus vertonen en verder aan de volgende voorwaarden voldoen:

1. Het voertuig is wettelijk toegelaten voor het vervoer van minstens negen personen (waaronder de bestuurder) en bevat binnenin tevens een kofferruimte.

5 — Besluit Z 09 1202/4-IV/9/87, bekendgemaakt in het Amtsblatt der Finanzverwaltung, AÖF 1987/330.

6 — Wet van 30 april 1996, BGBl 201/1996.

7 — Gepubliceerd in BGBl 273/1996. Met terugwerkende kracht op 15 februari 1996 in werking getreden.

De eerste rij zitplaatsen is reeds standaard uitgerust met drie vaste stoelen.

2. Het voertuig is wettelijk toegelaten voor het vervoer van minstens zeven personen (waaronder de bestuurder) en is achter de derde rij zitplaatsen reeds standaard uitgerust met een laadruimte met een lengte van minstens 500 mm. Deze lengte moet in doorsnee van de bodem van de laadruimte tot een hoogte van 500 mm boven die bodem worden bereikt.”

11. Volgens de toelichting bij het regeringsvoorstel maakt het Strukturangepassungsgesetz 1996 deel uit van een consolideringsprogramma van de Bondsregering ter vermindering van het begrotingstekort en de delging van de staatsschuld.⁸

12. In zijn verwijzingsbeschikking licht het Verwaltungsgerichtshof het nationale recht als volgt toe.

⁸ — Erläuterungen zur Regierungsvorlage, GP XX RV 72, blz. 196.

13. Sinds 1 januari 1978, dus vóór Oostenrijks toetreding tot de Europese Unie, werd in Oostenrijk de aftrek van BTW op de aanschaf, de huur en het gebruik van personenvoertuigen, breaks en motoren in beginsel uitgesloten. De Oostenrijkse wetgeving bepaalde niet wat onder deze begrippen moest worden verstaan. Evenmin noemde zij de onderscheidende kenmerken ten opzichte van vrachtwagens en minibussen, die wel voor aftrek van BTW in aanmerking kwamen.

14. Die onderscheidende kenmerken waren opgenomen in het (niet-bindende) ministeriële besluit van 18 november 1987. Wanneer een motorvoertuig de in het ministeriële besluit omschreven kenmerken bezat en overwegend bedrijfsmatig werd gebruikt, was het vaste praktijk van de belastingdienst om aftrek van BTW toe te staan. Ook de hier in het geding zijnde motorvoertuigen van de typen Pontiac TransSport en Fiat Ulysse werden in de praktijk van de belastingdienst als „minibus” beschouwd en kwamen voor aftrek van BTW in aanmerking.

15. In de uit 1996 daterende verordening werden de kenmerken van een „minibus” in wezen meer beperkt dan in de tot op dat moment bestaande bestuurspraktijk, die was neergelegd in het besluit van 18 november 1987. In de onderhavige gevallen staat feitelijk vast, dat de voertuigen van de typen Pontiac TransSport en Fiat Ulysse niet aan de nieuwe criteria voldoen.

16. Overigens heeft het Verwaltungsgerichtshof noch vóór noch na 1995 behoeven te beslissen, of een voertuig van het type Pontiac TransSport of Fiat Ulysse als personenvoertuig of als break, dan wel als minibus moest worden ingedeeld.

bevatten 3 rijen zitplaatsen, met daarachter een kleine kofferruimte.

III — Feitelijk en procedureel kader

De precontentieuze procedure

17. Deze zaak vloeit voort uit twee beroepen die voorliggen bij het Verwaltungsgerichtshof. Dit betreft de beroepen van Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH (hierna: „Metropol”) tegen de Finanzlandesdirektion für Steiermark en van Michael Stadler tegen de Finanzlandesdirektion für Vorarlberg. In haar aangiften voor de omzetbelasting over 1996 en 1997 verzocht Metropol om aftrek van BTW ter zake de ingebruikneming van een motorvoertuig van het type Pontiac TransSport. Stadler verzocht in zijn aangifte voor de omzetbelasting over 1996 om aftrek van BTW op de ingebruikneming van een motorvoertuig van het type Fiat Ulysse. In beide gevallen gaat het om voertuigen, die bedoeld zijn om ten hoogste 7 personen te vervoeren, waaronder de chauffeur. Zij

18. In beide zaken wordt de aftrek, ook na bezwaarschrift, geweigerd waarna de betrokkenen beroep instellen bij het Verwaltungsgerichtshof. Deze beroepen worden gegrond op de stelling dat het recht op aftrek van BTW ter zake de genoemde voertuigen voortvloeit uit het gemeenschapsrecht, in het bijzonder artikel 17, leden 6 en 7, van de richtlijn.

19. Metropol stelde in haar bezwaarschrift dat Oostenrijk op grond van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn slechts uitsluitingen van de aftrek van BTW mag handhaven, die reeds op 1 januari 1995, het tijdstip van de toetreding tot de Europese Unie, bestonden. Op 1 januari 1995 gold voor minibussen een volledig recht op aftrek van BTW. Bij de verordening werd de mogelijkheid van aftrek van BTW voor een aantal categorieën van minibussen uitgesloten. Deze uitsluiting kon derhalve niet op artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn worden gebaseerd, aldus Metropol, en evenmin op artikel 17, lid 7, nu zij niet op conjuncturele, maar op zuiver fiscale gronden plaatsvond. De uitsluiting gold bovendien voor onbepaalde tijd en zonder raadpleging van het comité als bedoeld in artikel 29 van de richtlijn.

20. In haar beslissing op het bezwaarschrift erkende de Finanzlandesdirektion für Steiermark, dat motorvoertuigen van het merk Pontiac TransSport vóór de inwerkingtreding van de verordening als „minibussen” werden ingedeeld en dus recht op aftrek van BTW hadden. Verder stelde zij, dat feitelijk onomstreden was, dat het voertuig niet onder de in de verordening beschreven categorie van „minibussen” viel en dus als personenvoertuig van de aftrek van BTW was uitgesloten. Deze consequentie van de verordening was naar het oordeel van de Finanzlandesdirektion verenigbaar met artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn. De definitie van „minibussen” in de verordening volgde namelijk de reeds vóór 1995 bestaande rechtspraak. De verordening corrigeerde slechts een te liberale administratieve praktijk. Bovendien wees de Finanzlandesdirektion er op dat de meeste lidstaten van de EU de aftrek van BTW voor de kosten van de aanschaf van een personenauto niet toestonden. Ook daaruit kon worden afgeleid, dat het feit dat in de verordening minibussen van de aftrek van voorbelasting zijn uitgesloten, in overeenstemming met de richtlijn is. Zolang de uitsluiting van de aftrekregeling niet in een richtlijn is geharmoniseerd, mocht Oostenrijk — zo stelde de Finanzlandesdirektion — overeenkomstig artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn minibussen als „personenvoertuigen” behandelen en van de aftrek van BTW uitsluiten.

21. In de zaak Stadler motiveerde de Finanzlandesdirektion für Vorarlberg haar beschikking als volgt. De begrippen „personenvoertuig” en „break”, die waren gebruikt in § 12, lid 2, punt 2, sub b, UstG 1994 waren in de verordening opnieuw gedefinieerd. Die nieuwe definities waren noodzakelijk met het oog op de

rechtspraak van het Verwaltungsgerichtshof. Na inwerkingtreding van de verordening was voor het omstreden motorvoertuig geen aftrek van BTW meer mogelijk.

22. Volgens de Finanzlandesdirektion kon dit effect van de verordening niet worden beschouwd als een inbreuk op het gemeenschapsrecht. De verordening vormde namelijk slechts een concretisering van § 12, lid 2, punt 2, sub b, UStG 1994. Er was geen sprake van een ongeoorloofde uitbreiding van de uitsluiting van de aftrekregeling in de zin van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn.

De prejudiciële vragen

23. Vervolgens heeft het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) bij beschikking van 22 september 1999, ingekomen ter griffie van het Hof op 26 oktober 1999 verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Moet artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn aldus worden uitgelegd, dat een lidstaat bepaalde motorvoertuigen na de inwerkingtreding van de richtlijn niet van de aftrek van BTW mag uitsluiten, wanneer de aftrek van

BTW op die motorvoertuigen vóór de inwerkingtreding van de richtlijn op grond van een daadwerkelijk door de overheid uitgeoefende bestuurspraktijk werd toegestaan?

artikel 17, lid 6, van de richtlijn werd verduidelijkt. Deze arresten zijn van belang voor de beantwoording van de eerste vraag van de verwijzende rechter.

2. Moet, bij een bevestigend antwoord op de eerste vraag, artikel 17, lid 7, eerste zin, van de richtlijn aldus worden uitgelegd, dat een lidstaat zonder voorafgaande raadpleging in de zin van artikel 29 van de richtlijn, ter consolidatie van de begroting, bestaande uitsluitingen van de aftrekregeling op de in de eerste vraag genoemde wijze voor onbepaalde tijd mag uitbreiden?

Het geding voor het Hof

24. Bij het Hof zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Oostenrijkse regering en door de Commissie. Beiden hebben ter terechtzitting van 5 juli 2001 hun standpunt nader toegelicht. Ter terechtzitting is de Commissie uitvoerig ingegaan op de gevolgen van twee recente arresten van het Hof van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk⁹, waarin het karakter van

IV — De eerste vraag

25. Voordat ik aan de eigenlijke beantwoording van de eerste vraag toekom stel ik een tweetal preliminaire kwesties aan de orde. De daarop volgende beantwoording zelf wordt in belangrijke mate beheerst door de twee arresten van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk.¹⁰ In deze arresten heeft het Hof duidelijkheid verschaft over het karakter van artikel 17, lid 6, tweede alinea. Bij de beantwoording van de onderhavige vraag kan het Hof zich dan ook richten op de vraag in hoeverre de Oostenrijkse verordening uit 1996 verandering aanbrengt in de bestaande rechtstoestand.

Preliminair: de betekenis van artikel 17, lid 6, tweede alinea, voor Oostenrijk

26. In zijn verwijzingsbeschikking gaat het Verwaltungsgerichtshof in op de vraag, of de overgangsbepaling van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn wegens haar uitzonderingskarakter kan worden toege-

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

10 — Zie voetnoot 9.

past op lidstaten die — zoals Oostenrijk — pas na de inwerkingtreding van de richtlijn tot de Europese Unie zijn toegetreden. In de Oostenrijkse rechtsleer wordt daarover gezegd, dat artikel 17, lid 6, tweede alinea, als uitzonderingsbepaling restrictief moet worden uitgelegd, en dat het dus enkel aan de oorspronkelijke lidstaten was toegestaan om bestaande uitsluitingen van de aftrek van BTW te handhaven.

tweede alinea, de bevoegdheid heeft de uitsluitingen van BTW-aftrek te handhaven, welke bestonden ten tijde van de toetreding tot de Europese Unie, id est 1 januari 1995. In navolging van het Verwaltungsgerichtshof — en ook van de Commissie — acht ik bepalend dat een nieuwe lidstaat niet alleen de plichten, maar ook de rechten overneemt die voortvloeien uit het acquis communautaire. Tevens is van belang dat de Raad geen maatregelen heeft aangenomen, die zijn voorzien in artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de richtlijn.

27. Het Verwaltungsgerichtshof acht die rechtsopvatting onjuist, omdat nieuwe lidstaten bij gebreke van bijzondere bepalingen niet enkel alle uit het acquis communautaire voortvloeiende verplichtingen, maar ook alle rechten verwerven en dus ook het recht op handhaving van bestaande uitsluitingen van de aftrek van BTW.¹¹ Bovendien wijst het Verwaltungsgerichtshof erop, dat de later toegetreden lidstaten, evenals de oprichters van de Europese Gemeenschap of de eerder toegetreden lidstaten, hun rechtsorde uitgebreid moeten aanpassen en dus op dezelfde wijze behoefte hebben aan overgangsregelingen. De Oostenrijkse regering en de Commissie delen dit standpunt van het Verwaltungsgerichtshof.

Preliminair: de bevoegdheid van het Hof

28. Ook ik ben van mening dat de lidstaat Oostenrijk ingevolge artikel 17, lid 6,

29. Volgens de Oostenrijkse regering is niet het Hof, maar de nationale rechter bevoegd om vast te stellen of op 1 januari 1995 voor de betreffende voertuigen een uitzondering op het recht op aftrek van BTW bestond. De Oostenrijkse regering leidt dit af uit het arrest Konle¹², en meer in het bijzonder uit punt 27 van dit arrest dat als volgt luidt: „In beginsel is de nationale rechter bevoegd om de inhoud van de wetgeving betreffende de tweede woningen die gold op 1 januari 1995, de datum van toetreding van de Republiek Oostenrijk, te bepalen. Daartoe dient het Hof hem evenwel de gegevens voor de uitlegging van het gemeenschapsrechtelijke begrip ‚bestaande wetgeving’ te verschaffen.” Ter terechtzitting weer-

11 — Zij verwijst naar de conclusie van advocaat-generaal Tesouro bij arrest van 17 oktober 1991, Commissie/Spanje (C-35/90, Jurispr. blz. I-5073, punt 6).

12 — Arrest van 1 juni 1999 (C-302/97, Jurispr. blz. I-3099).

sprekt de Commissie de interpretatie die de Oostenrijkse regering heeft gegeven aan het arrest Konle. Het Hof is, zo leidt de Commissie uit het arrest af, wel bevoegd de inhoud van het Oostenrijkse nationale recht bij de toetreding te beoordelen.

30. De Oostenrijkse regering trekt ook naar mijn oordeel een onjuiste conclusie uit de geciteerde rechtsoverweging. Ingevolge artikel 234 EG geeft het Hof in een prejudiciële procedure een uitlegging van het gemeenschapsrecht en niet van het nationale recht. Het Hof zet in de betreffende rechtsoverweging uiteen op welke wijze het zijn taak opvat. Het Hof geeft daarbij aan dat het een uitlegging geeft van het gemeenschapsrechtelijke begrip „bestaande wetgeving”. Daartoe zal het Hof natuurlijk ook de inhoud van die bestaande wetgeving zelf moeten bezien.

31. Het Hof doet dit ook in het arrest Konle. In die zaak ging het onder meer over de vraag of een nationale regeling uit 1996 — dat wil zeggen na de toetreding van Oostenrijk — werd gedekt door het begrip „bestaande wetgeving” uit de Toetredingsakte.¹³ Om die vraag te kunnen beantwoorden heeft het Hof beoordeeld in hoeverre de nationale regeling uit 1996 inhoudelijk gelijk was aan de bestaande wetgeving ten tijde van de toetreding. Zo'n oordeel was niet mogelijk geweest zonder

tevens te kijken naar de inhoud van de bestaande wetgeving. Dit aspect van de zaak Konle is identiek aan hetgeen in de onderhavige zaak voorligt. Nu het Hof zich in de zaak Konle op dit punt bevoegd achtte, zie ik niet in waarom het Hof in de onderhavige zaak onbevoegd zou zijn. Daarbij geldt natuurlijk ook in de onderhavige zaak dat een oordeel over de vraag of een regeling als de Oostenrijkse verordening wordt toegestaan door artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn, niet mogelijk is indien het Hof niet zou mogen kijken naar de bestaande rechtstoestand.

De twee arresten van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk

32. De beoordeling van de onderhavige zaak moet plaatsvinden aan de hand van de twee arresten van 14 juni 2001. In de eerste plaats verwijs ik naar mijn conclusie bij deze twee arresten, waarin ik het volgende stelde: „[Uit] het karakter van de richtlijn [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 richtlijn zijn voorzien.” Bepalingen die uitzon-

13 — De Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 1994, C 241, blz. 21, en PB 1995, L 1, blz. 1).

deringsmogelijkheden bevatten dienen bovendien restrictief te worden geïnterpreteerd.¹⁴

gen, aangezien artikel 28, lid 4, van de Zesde richtlijn de opheffing ervan beoogt [...].

33. In het arrest in de zaak C-345/99 legt het Hof de bevoegdheid van de lidstaten om gebruik te maken van de derogatiebepaling van artikel 17, lid 6, tweede alinea, als volgt uit:

„21 Voor de beoordeling van de verenigbaarheid van de betrokken wijziging in de nationale wetgeving met de Zesde richtlijn dient te worden uitgegaan van het arrest van 29 april 1999, *Norbury Developments* (C-136/97, Jurispr. blz. I-2491), dat een andere overgangsbepaling van de Zesde richtlijn betrof, namelijk artikel 28, lid 3, sub b, betreffende de BTW-vrijstellingen. In dit arrest oordeelde het Hof, dat wijzigingen in de wetgeving van een lidstaat die de draagwijdte van de vrijstelling van de BTW niet uitbreiden, doch integendeel beperken, niet in strijd zijn met de letter van genoemd artikel. Dit artikel verbiedt namelijk wel de invoering van nieuwe vrijstellingen of de verruiming van de draagwijdte van bestaande vrijstellingen na de datum van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, maar niet een beperking van die vrijstellin-

22 Bij de uitlegging van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn kan een soortgelijke redenering worden toegepast. Indien de regeling van een lidstaat na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn wijziging brengt in de draagwijdte van bestaande uitsluitingen door deze te beperken, en daarmee de doelstelling van de Zesde richtlijn dichter benadert, valt deze regeling onder de in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn opgenomen afwijking en is zij niet in strijd met artikel 17, lid 2, ervan.”

34. Het staat vast dat het bepaalde in de verordening niet ten gevolge heeft dat de draagwijdte van de vrijstelling wordt beperkt. Er wordt voor de in het geding zijnde minibussen vastgelegd dat zij van aftrek van BTW zijn uitgesloten. Hiermee staat echter niet bij voorbaat vast dat de verordening niet is toegestaan ingevolge de richtlijn. Uit de rechtspraak van het Hof, en dan met name de genoemde arresten van 14 juni 2001, valt immers af te leiden dat de richtlijn zich niet verzet tegen een nationale maatregel, die geen verandering brengt in de bestaande rechtstoestand. Artikel 17, lid 6, tweede alinea, verbiedt namelijk slechts de „invoering van nieuwe vrijstellingen of de verruiming van de draagwijdte van bestaande vrijstellingen”.

14 — Conclusie van 22 februari 2001, punten 47 en 50. Het arrest *Lennartz* dateert van 11 juli 1991 (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795). De Commissie verwijst in haar schriftelijke opmerkingen nog naar de arresten van 15 juni 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13), en 11 augustus 1995, *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Jurispr. blz. I-2341, punt 19).

35. Overigens wijst de Commissie ook nog op het arrest *Royscot e.a.*¹⁵, waaruit onder meer voortvloeit dat de lidstaten uitzonderingen als bedoeld in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn mogen handhaven, zolang de Raad geen regels heeft gesteld, zulks ondanks het feit dat de periode van vier jaar genoemd in artikel 17, lid 6, eerste alinea, reeds lang is verstreken.

De eigenlijke beantwoording

36. Het geding spitst zich toe op de vraag of de verordening verandering brengt in de bestaande rechtstoestand.

37. Ik beantwoord deze vraag positief, waarbij ik mij bij mijn antwoord laat leiden door de volgende twee overwegingen:

— bij de beoordeling van de bestaande rechtstoestand moet mede worden gelet op de bestaande administratieve praktijk.

— uit de voorliggende feiten moet worden afgeleid dat de verordening door haar inhoud de bestaande rechtstoestand wijzigt.

38. Voor mijn eerste overweging wijs ik allereerst op de inbreng van de Oostenrijkse regering. Deze regering refereert aan het besluit van de minister van 18 november 1987. Dit besluit kwam overeen met de bestaande rechtspraak in Oostenrijk, maar was niet bindend. Naar het oordeel van de Oostenrijkse regering maakte dit besluit geen deel uit van de bestaande nationale wetgeving als bedoeld in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn. Volgens de Oostenrijkse regering mag het Hof bij de beantwoording van de eerste vraag geen rekening houden met een bestaande administratieve praktijk. Ter terechtzitting merkt deze regering nog op dat volgens de rechtspraak van het Hof ook bij de omzetting van EG-richtlijnen in nationaal recht een lidstaat verplicht is bindende regels vast te stellen, en administratieve praktijken niet volstaan.

39. Ik ben het niet eens met deze stellingen van de Oostenrijkse regering. Ik wijs er op dat het Hof de vraag of het nationale recht in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht niet alleen beoordeelt aan de hand van de nationale wetgeving, maar ook aan de hand van de vraag of de administratieve praktijk in een lidstaat overeenkomt met de inhoud van die nationale wetgeving.¹⁶ Die brede toetsing door het

15 — Arrest van 5 oktober 1999 (C-305/97, Jurispr. blz. I-6671).

16 — Zie bijvoorbeeld het arrest van 26 juni 2001, Commissie/Italië (C-212/99, Jurispr. blz. I-4923).

Hof is noodzakelijk vanwege het nuttig effect van het gemeenschapsrecht, dat in de lidstaten moet worden verzekerd. Een goed voorbeeld van deze rechtspraak op het gebied van de richtlijn is het recente arrest *Commissie/Frankrijk*.¹⁷ Dit arrest had betrekking op een door de richtlijn niet toegestane BTW-vrijstelling voor bedieningsgeld in de Franse horeca. Deze vrijstelling — waarin de Franse belastingwetgeving niet voorzag — vond zijn grondslag in een dienstinstructie van de Franse belastingdienst. De toepassing van deze vrijstelling leidde tot een veroordeling van de Franse Republiek door het Hof.

40. Ten onrechte vergelijkt de Oostenrijkse regering met de verplichtingen die gelden voor de nationale wetgever bij de omzetting van een EG-richtlijn. „Volgens vaste rechtspraak van het Hof [zijn] eenvoudige administratieve praktijken, die naar hun aard volgens goeddunken van de administratie kunnen worden gewijzigd en waaraan onvoldoende bekendheid is gegeven, niet te beschouwen als een correcte uitvoering van de verplichting die artikel 189 EEG-Verdrag oplegt aan de lidstaten waarvoor een richtlijn bestemd is.”¹⁸ De voorwaarde die aldus wordt gesteld aan de uitvoering van richtlijnen vloeit voort uit het belang van de rechtszekerheid van de begunstigen van een richtlijn. Dezen moeten hun rechten voortvloeiend uit het gemeenschapsrecht kunnen kennen en deze rechten zo nodig voor de nationale rechterlijke instanties kunnen doen gelden. In

het onderhavige geval gaat het echter niet om een verplichting voor een lidstaat bij de uitvoering van het gemeenschapsrecht, maar louter om de vaststelling van een bestaande praktijk.

41. Op dit punt ga ik over op mijn tweede overweging.

42. De Commissie stelt dat de verordening heeft geleid tot een engere definitie van het begrip minibus. Dit had tot effect dat de in geding zijnde voertuigen niet meer als minibussen worden beschouwd. De verordening bracht aldus een wijziging van de rechtstoestand teweeg.

43. De Oostenrijkse regering voert het volgende aan. In de gehele Europese Unie zijn op deze voertuigen de regels toepasselijk voor de categorie personenauto's of breaks. Dit geldt niet voor voertuigen, die zijn bestemd voor meer dan negen personen. Dit criterium zou volgens de Oostenrijkse regering ook voor het belastingrecht moeten worden gehanteerd. Zij verwijst naar een voorstel van de Commissie tot wijziging van de richtlijn uit 1998, waarbij de grens ligt bij voertuigen, die zijn bestemd voor meer dan negen personen, inclusief de chauffeur.

44. Voorts zijn, zo vervolgt de Oostenrijkse regering, pas de laatste jaren minibussen

¹⁷ — Arrest van 29 maart 2001 (C-404/99, Jurispr. blz. I-2667).

¹⁸ — Zie bijvoorbeeld arrest van 28 februari 1991, *Commissie/Duitsland* (C-131/88, Jurispr. blz. I-825).

met een kleine omvang, zoals de Pontiac TransSport en de Fiat Ulysse, op de markt verschenen. Deze voertuigen vervangen personenauto's en niet autobussen. Het zou derhalve in strijd zijn met het doel van § 12, lid 2, punt 2, UstG 1994 en met de rechtspraak van het Verwaltungsgerichtshof om deze voertuigen als autobussen te beschouwen. Artikel 10 van de verordening uit 1996 preciseert dan ook dat deze voertuigen als personen of breaks moeten worden beschouwd. In de verordening zijn voor het eerst bindende criteria vastgesteld. Het doel van deze bepaling is niet om de categorie van voertuigen, die zijn uitgezonderd van het recht op aftrek uit te breiden, maar om een heldere scheidslijn vast te stellen.

45. Om te beginnen breng ik in herinnering dat volgens vaste rechtspraak van het Hof uitzonderingen op het recht op aftrek restrictief moeten worden geïnterpreteerd.¹⁹ Een restrictieve interpretatie brengt mee dat ook ondergeschikte wijzigingen met betrekking tot het recht op aftrek — die de doelstelling van de richtlijn niet dichterbij brengen — niet zijn toegestaan.

46. In dit licht moet de rechtvaardiging worden gezien die de Oostenrijkse regering geeft voor de verordening. De Oostenrijkse regering wijst voornamelijk op de functie van de in het geding zijnde minibussen. Deze functie is vergelijkbaar aan een personenauto en niet aan een autobus. Die functie zou ook elders in de Europese Unie rechtens worden erkend. Op het eerste gezicht geeft de Oostenrijkse regering een

juiste aanduiding van de functie van deze minibussen. Evenwel, die functie is niet van belang voor een antwoord op de eerste vraag van de verwijzende rechter. Evenmin is van belang dat de minibussen met een kleine omvang, zoals de Pontiac TransSport en de Fiat Ulysse, naar het schijnt eerst na 1987 op de markt zijn gekomen.

47. Gelet op het vereiste van een restrictieve interpretatie is voor het antwoord van het Hof bepalend dat de minibussen met een capaciteit van minder dan negen personen tot de inwerkingtreding van de verordening profiteerden van het recht op aftrek en daarna niet meer.

48. Ten overvloede merk ik nog op dat het Strukturangepassungsgesetz 1996 en de daarop gebaseerde verordening er juist toe strekken bepaalde aftrekmogelijkheden te schrappen. Doelstelling van de nieuwe regeling is immers, blijkens de toelichting bij het regeringsvoorstel, (onder meer) de vermindering van het begrotingstekort en de delging van de staatsschuld.

49. Ik geef het Hof dan ook in overweging de eerste vraag als volgt te beantwoorden: Op grond van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn mag een lidstaat na de inwerkingtreding van de richtlijn niet een recht op aftrek van BTW voor bepaalde motorvoertuigen uitsluiten, indien deze aftrek ten tijde van de inwerkingtreding

19 — Zie punt 32 van deze conclusie.

van de richtlijn op basis van een vaste nationale bestuurspraktijk werd toegestaan.

VI — De tweede vraag

50. De tweede vraag van de verwijzende rechter valt in twee onderdelen uiteen. Allereerst moet worden ingegaan op het rechtsgevolg van het niet volgen van de consultatieprocedure van artikel 29 van de richtlijn. Vervolgens komt de betekenis van het criterium „conjuncturele redenen” aan de orde.

De consultatieprocedure

51. De Oostenrijkse regering wijst er op dat de procedure van artikel 29 een puur consultatief karakter heeft en, in tegenstelling tot bijvoorbeeld artikel 27 van de richtlijn, niet voorziet in een besluit van de Raad. Het oogmerk is de bevordering van een coherente toepassing van de richtlijn. Een burger kan zich niet beroepen op de niet naleving van de bepaling.

52. Volgens de Commissie mag artikel 17, lid 7, niet worden ingeroepen door een

lidstaat zonder dat voorafgaand de consultatieprocedure is gevolgd. Zij brengt in herinnering dat het Hof in het arrest *Direct Cosmetics* — met betrekking tot artikel 27, lid 2, van de richtlijn, dat eveneens voorziet in een notificatie door de lidstaat die een afwijkende maatregel neemt — het volgende heeft bepaald: „[De lidstaten zijn] ingevolge artikel 189, derde alinea, EEG-Verdrag gehouden alle bepalingen van de Zesde richtlijn na te leven. Voorzover een afwijkende regeling niet is vastgesteld overeenkomstig artikel 27, dat de lidstaten een mededelingsplicht oplegt, kunnen de nationale belastingautoriteiten zich tegenover een belastingplichtige niet beroepen op een bepaling die afwijkt van de Zesde richtlijn.”²⁰ De Commissie stelt dat deze strikte opvatting ook geldt voor artikel 29. De consultatie leidt tot een gecoördineerde toepassing van artikel 17, lid 7. Bovendien geeft deze de mogelijkheid preventief te toetsen in hoeverre de nationale maatregel om conjuncturele redenen is genomen.

53. Bij de beoordeling staat voor mij voorop dat de procedure van artikel 29 van de richtlijn moet worden onderscheiden van de procedure van artikel 27 van de richtlijn, waarop het arrest *Direct Cosmetics* betrekking heeft. De procedure van artikel 27 is er op gericht een machtiging van de Raad te verkrijgen voor het nemen van een afwijkende maatregel, terwijl de procedure van artikel 29 een dergelijk vervolg niet kent. Anders dan de Commissie stelt, is het arrest *Direct Cosmetics* niet zonder meer van toepassing op de procedure van artikel 29.

²⁰ — Arrest van 13 februari 1985 (5/84, Jurispr. blz. 617, punt 37), en arrest *Lennartz* (aangehaald in voetnoot 14, punt 33).

54. Om die reden grijp ik terug naar de — uitvoerige — rechtspraak van het Hof over het niet naleven van vormvoorschriften. De rechtspraak van het Hof maakt een onderscheid tussen wezenlijke en niet wezenlijke vormvoorschriften. Bij wezenlijke vormvoorschriften leidt de niet-naleving tot nietigheid van de betrokken handeling. Daarbij vat het Hof het begrip wezenlijk vormvoorschrift ruim op.²¹

55. Ik ben van oordeel dat het niet volgen van de consultatieprocedure ex artikel 29 van de richtlijn in casu moet worden beschouwd als het niet naleven van een wezenlijk vormvoorschrift, die leidt tot de nietigheid van het beroep op artikel 17, lid 7, van de richtlijn. Ik leid dit af uit de tekst van artikel 17, lid 7, zelf. Een uitsluiting van het recht op aftrek is slechts toegestaan onder „voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging”. Gelet op deze tekst is de raadpleging van het comité een totstandkomingsvoorwaarde voor een nationale maatregel die wordt gebaseerd op artikel 17, lid 7, en is de raadpleging in casu niet louter als informatie-uitwisseling bedoeld. Het is ook logisch dat de verplichting tot raadpleging een dergelijke zwaarte heeft. De consultatieprocedure strekt er in casu mede toe de Commissie in de gelegenheid te stellen toezicht uit te oefenen op het gebruik van een uitzonderingsmogelijkheid die — zo benadrukte ik in mijn beoordeling van de eerste vraag — strikt moet worden geïnterpreteerd.

56. Ik vind steun voor mijn standpunt in het arrest van 30 april 1996, CIA Security International.²² Het ging in dat arrest om het niet naleven door een lidstaat van de notificatieplicht op grond van richtlijn 83/189/EEG van de Raad van 28 maart 1983 betreffende een informatieprocedure op het gebied van normen en technische voorschriften.²³ In het arrest vergeleek het Hof deze notificatieplicht met „een voorafgaande kennisgevingsplicht [...], die de inwerkingtreding van de beoogde regelingen niet deed afhangen van de omstandigheid dat de Commissie ermee instemde of er geen bezwaar tegen had”. De betreffende notificatieplicht daarentegen strekt er „niet enkel toe de Commissie op de hoogte te stellen, maar heeft [...] juist een meer algemeen doel, namelijk handelsbelemmeringen uit de weg ruimen of beperken, de andere lidstaten op de hoogte stellen van de door een lidstaat voorgenomen technische regelingen, de Commissie en de andere lidstaten de nodige tijd geven om te reageren en een wijziging voor te stellen ter beperking van de uit de voorgenomen maatregel voortvloeiende belemmeringen van het vrije verkeer van goederen, en de Commissie de nodige tijd geven om een harmonisatie-richtlijn voor te stellen”. Vanwege dit meer algemene doel beschouwt het Hof de notificatieplicht als een wezenlijk vormvoorschrift, zulks in tegenstelling tot de algemene kennisgeving waarmee wordt vergeleken.

57. Ook in het licht van de criteria van het arrest CIA Security International moet de

21 — Zo beschouwt het Hof onder meer als wezenlijk vormvoorschrift de motiveringsverplichting van besluiten (arrest van 22 maart 2001, Frankrijk/Commissie, C-17/99, Jurispr. blz. I-2481, punt 35) de verplichting het Europees Parlement te raadplegen bij het totstandbrengen van een regeling (arrest van 10 juni 1997, Parlement/Raad, C-392/95, Jurispr. blz. I-3213, punt 14) en het niet tijdig verzenden van documenten aan de lidstaten ten behoeve van de advisering door het permanent comité voor de bouw (arrest van 10 februari 1998, Duitsland/Commissie, C-263/95, Jurispr. blz. I-441, punt 32).

22 — C-194/94, Jurispr. blz. I-2201, punt 48.

23 — PB L 109, blz. 8.

verplichting tot consultatie ex artikel 17, lid 7, worden beschouwd als een wezenlijk vormvoorschrift. Ook deze verplichting heeft een meer algemeen doel, namelijk toezicht te kunnen houden op het gebruik door de lidstaten van de uitzonderingsmogelijkheid, en zodoende een al te lichtvaardig gebruik tegen te gaan.

60. Het vereiste van conjuncturele redenen betekent dat de belastingmaatregel tot doel moet hebben schommelingen in de conjunctuur op te vangen. De maatregel maakt deel uit van de conjunctuurpolitiek van een lidstaat. Onder conjunctuurpolitiek versta ik in dit verband de beïnvloeding via de overheidsbegroting van de macro-economische grootheden, zoals de productie, de consumptie en de in- en uitvoer, op de korte termijn. Het gaat dan vaak om een periode van 1 à 2 jaar.

Het criterium „conjuncturele redenen”

58. De Oostenrijkse regering voert aan dat artikel 17, lid 7, door de lidstaten mag worden benut om macro-economische onevenwichtigheden te corrigeren en om het begotingsstekort terug te dringen en de staatsschuld terug te betalen. De nationale maatregelen behoeven niet te worden beperkt in de tijd. Het mag gaan om maatregelen, die reeds bestaan bij de inwerkingtreding van de richtlijn. De Commissie stelt daarentegen dat deze bevoegdheid door de lidstaten niet voor onbepaalde tijd mag worden benut, om budgettaire redenen.

61. Het gaat te ver hier uitvoerig in te gaan op de vraag welke ruimte de totstandkoming van de Economische en Monetaire Unie nog laat aan de lidstaten voor het voeren van een eigen conjunctuurpolitiek. Wel ga ik er van uit dat sinds de totstandkoming van de Economische en Monetaire Unie, die politiek binnen de Unie moet worden gecoördineerd. Ik verwijs hiervoor naar de procedure van artikel 99 EG. Dientengevolge zal de ruimte voor een volstrekt eenzijdig beroep op artikel 17, lid 7, van de richtlijn niet erg groot zal zijn.

59. Een lidstaat kan de uitzondering van aftrek van BTW als bedoeld in artikel 17, lid 7, alleen op conjuncturele redenen baseren. Voor mij staat buiten twijfel dat een regeling voor onbepaalde tijd, die bovendien nog strekt ter vermindering van het begotingsstekort en de delging van de staatsschuld, geen conjuncturele oorsprong heeft.

62. Op dit punt kom ik terug op de tweede vraag zelf van de verwijzende rechter. In beginsel zal een regeling die is bedoeld in artikel 17, lid 7, van de richtlijn, in de tijd moeten worden beperkt. Een schommeling in de conjunctuur is naar haar aard een tijdelijk verschijnsel. Die beperking in de tijd behoeft wat mij betreft niet per se in de regeling zelf tot uitdrukking te komen

— een regeling voor onbepaalde tijd kan na verloop van tijd worden ingetrokken — maar dan moet uit de toelichting of uit andere begeleidende stukken wel duidelijk blijken dat de lidstaat voornemens is de regeling ook echt weer in te trekken, wanneer de conjuncturele situatie daartoe aanleiding geeft.

63. In ieder geval staat vast dat een regeling die om conjuncturele redenen het recht op aftrek uitsluit geen structureel karakter kan hebben.

VII — Conclusie

64. Op grond van de bovengenoemde overwegingen stel ik voor dat het Hof als volgt antwoordt op de prejudiciële vragen van het Verwaltungsgerichtshof.

„Ten aanzien van de eerste vraag: Op grond van artikel 17, lid 6, tweede alinea, 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 mag een lidstaat na de inwerkingtreding van de richtlijn niet een recht op aftrek van BTW voor bepaalde motorvoertuigen uitsluiten, indien deze aftrek ten tijde van de inwerkingtreding van de richtlijn op basis van een vaste nationale bestuurspraktijk werd toegestaan.

Ten aanzien van de tweede vraag: Artikel 17, lid 7, van de richtlijn staat niet toe een uitsluiting van het recht op aftrek van BTW in te voeren om conjuncturele redenen, zonder voorafgaande raadpleging van het comité bedoeld in artikel 29 van de richtlijn. Bovendien impliceert de beperking van artikel 17, lid 7, tot uitsluitingen om conjuncturele redenen, dat de uitsluitingen in beginsel voor bepaalde tijd dienen te gelden en in ieder geval geen structureel karakter mogen hebben.”