CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. LÉGER

van 19 september 2002 [1]

1. In deze prejudiciële zaak wordt het Hof om uitlegging gevraagd van de artikelen 5 en 2, punt 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag. [2]

2. Het hoofdgeding betreft een geschil tussen Auto Lease Holland BV [3], een in Nederland gevestigde leasemaatschappij, en het Bundesamt für Finanzen ter zake van diens weigering om Auto Lease de BTW terug te geven die haar klanten — lessees die met haar een overeenkomst over de brandstofadministratie hebben afgesloten — in Duitsland bij het voltanken van de geleaste motorvoertuigen hebben betaald.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — PB L 145, blz. 1 (hierna: „Zesde BTW-richtlijn").

3 — Hierna: „Auto Lease".

I — Toepasselijke bepalingen

3. Artikel 2 van de Zesde BTW-richtlijn omschrijft de werkingssfeer van de BTW. Punt 1 van dit artikel luidt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht."

4. De begrippen „leveringen van goederen" en „diensten", waarnaar artikel 2 verwijst, zijn gedefinieerd in de artikelen 5 en 6 van de Zesde BTW-richtlijn. Artikel 5, lid 1, bepaalt: „Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken." Artikel 6, lid 1, luidt: „Als dienst wordt beschouwd

elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is."

5. In de artikelen 8 en 9 van de Zesde BTW-richtlijn is bepaald welke de plaats van belastbare handelingen is. Volgens artikel 8, lid 1, sub b, dat betrekking heeft op de levering van goederen, wordt, ingeval het goed niet wordt verzonden of vervoerd, als plaats van een levering van goederen aangemerkt de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering.

6. Artikel 9, lid 1, luidt:

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht [...]"

7. Volgens artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde BTW-richtlijn is de maatstaf van heffing voor leveringen en diensten in het binnenland „alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde [...]".

8. Artikel 17 van de Zesde BTW-richtlijn betreft het recht op aftrek, de hoeksteen van de BTW-regeling. Het bepaalt:

„2. Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2,

bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;

[...]"

9. De uitvoeringsbepalingen inzake de in artikel 17, lid 3, bedoelde teruggaaf zijn vastgesteld bij de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen.[4] Volgens deze richtlijn kan elke in een lidstaat gevestigde belastingplichtige die BTW heeft betaald ter zake van de hem in een andere lidstaat verleende diensten of geleverde goederen, deze staat om teruggaaf van de BTW verzoeken, op voorwaarde dat hij geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats wordt geacht in deze lidstaat te zijn gelegen.[5]

II — De feiten en het hoofdgeding

10. Auto Lease is een leasemaatschappij die motorvoertuigen ter beschikking stelt van haar klanten. Zij biedt de lessee bovendien de mogelijkheid om met haar een „overeenkomst over de brandstofadministratie" af te sluiten. Op grond van deze overeenkomst krijgt de lessee van Auto Lease een zogenoemde „ALH-Pass", alsmede een brandstofkaart van het Duitse kredietkaartenbedrijf DKV. Deze kaart vermeldt Auto Lease als klant van DKV. De lessee kan met deze kaart „op naam en voor rekening van Auto Lease" het geleasde voertuig voltanken en op gezette tijdstippen olieproducten kopen. DKV rekent regelmatig met Auto Lease af. De lessee betaalt elke maand aan Auto Lease een twaalfde van de vermoedelijke brandstofkosten en aan het eind van het jaar wordt op basis van het werkelijke verbruik afgerekend. Hij betaalt Auto Lease bovendien een vergoeding voor de brandstofadministratie.[6]

11. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt, dat Auto Lease in Nederland belasting betaalt over alle leasediensten „met inbegrip van de brandstofkosten".[7]

12. Voorzover het bij de brandstofkosten ging om leveringen van Duitse ondernemingen, verzocht Auto Lease om teruggaaf van de BTW die de Duitse autoriteiten over de brandstofleveringen in de jaren 1989 tot en met 1993 hebben geheven.

4 — PB L 331, blz. 11 (hierna: „Achtste BTW-richtlijn").

5 — Artikelen 2 en 3 van de Achtste BTW-richtlijn. Zie ook artikelen 1 en 4.

6 — Verwijzingsbeschikking (blz. 2).

7 — Blz. 3.

13. De Duitse belastingdienst, het Bundesamt für Finanzen, willigde aanvankelijk dit verzoek voor de jaren 1989 tot en met 1991 in, maar wijzigde vervolgens de teruggaafbeschikkingen doordat hij het bedrag daarvan op 0 DEM bepaalde en de eerder terugbetaalde bedragen terugvorderde. De verzoeken tot teruggaaf voor de jaren 1992 en 1993 wees hij meteen af.

14. De bezwaarschriften van Auto Lease tegen deze beschikkingen werden afgewezen. Het in eerste aanleg aangezochte Finanzgericht was van oordeel, dat er geen sprake was van brandstofleveringen van de aardoliemaatschappijen aan Auto Lease en dat zij derhalve geen recht op teruggaaf van de BTW had. Het heeft het beroep dan ook verworpen.

15. Auto Lease heeft tegen deze beslissing beroep tot „Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzhof (Duitsland).

III — De prejudiciële vraag

16. In dit verband heeft het Bundesfinanzhof bij beschikking van 22 februari 2001 besloten om de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Wanneer een lessee de geleaste auto aan de pomp voltankt op naam en voor rekening van de lessor, is er dan sprake van een levering van brandstof door de lessor aan de lessee en moet deze levering worden belast op de in artikel 8, lid 1, sub b, van [de Zesde BTW-richtlijn] bedoelde plaats van levering, of gaat de ‚doorlevering' op in de volgens artikel 9 van [de Zesde BTW-richtlijn] te belasten dienst van de lessor?"

IV — Het voorwerp van de prejudiciële vraag

17. Met zijn vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of de lessor (Auto Lease) al dan niet kan verzoeken om teruggaaf van de BTW over de brandstof die de lessees in Duitsland voor het voltanken van de geleasde motorvoertuigen hebben gekocht.

18. Blijkens de overwegingen van de verwijzingsbeschikking[8] werpt het verzoek van het Bundesfinanzhof twee vragen op.

8 — Blz. 9 en 11.

19. De eerste vraag betreft de uitlegging van artikel 5 van de Zesde BTW-richtlijn. Zij strekt ertoe te vernemen, of er in de omstandigheden van de onderhavige zaak sprake is van een levering van brandstof door de lessor aan de lessee, wanneer laatstgenoemde de geleasde auto bij tankstations voltankt. Dit leidt echter weer tot de vraag, of de aardoliemaatschappijen eerst brandstof hebben geleverd aan Auto Lease dan wel rechtstreeks aan de lessee. Indien immers de aardoliemaatschappijen de brandstof rechtstreeks aan de lessee hebben geleverd en niet aan Auto Lease, is de vraag hoe de doorlevering van Auto Lease aan de lessee moet worden gekwalificeerd, niet aan de orde.

20. De tweede vraag wordt enkel gesteld voor het geval dat de aardoliemaatschappijen de brandstof aan Auto Lease hebben geleverd. In dat geval moet worden uitgemaakt, of de doorlevering van Auto Lease aan de lessee een op zichzelf staande levering is, die belastbaar is op de plaats waar de brandstof zich ten tijde van de levering bevond (Duitsland), dan wel of zij deel uitmaakt van de leasedienst, die op de plaats waar de lessor zijn maatschappelijke zetel heeft gevestigd (Nederland), moet worden belast. Deze vraag beoogt derhalve de criteria te verduidelijken aan de hand waarvan moet worden uitgemaakt of er sprake is van één enkele verrichting of van twee op zichzelf staande verrichtingen.

21. Het gaat hierbij om het volgende. Indien het Hof vaststelt dat de aardoliemaatschappijen de brandstof aan Auto Lease hebben geleverd en dat de doorlevering aan de lessee opgaat in de leasedienst, zou Auto Lease recht hebben op teruggaaf van de BTW. In dit geval valt zij immers onder de werkingssfeer van de Achtste BTW-richtlijn daar zij BTW heeft betaald over een goed dat haar in Duitsland werd geleverd, en in dat land geen levering van goederen of diensten verricht. Zij zou zich in de situatie bevinden van een in een lidstaat (Nederland) gevestigde belastingplichtige, die BTW heeft betaald over de hem in een andere lidstaat (Duitsland) geleverde goederen en die geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht in die lidstaat (Duitsland), die zij om teruggaaf van de BTW zou vragen.

22. Stelt het Hof daarentegen vast dat de doorlevering aan de lessee een in Duitsland belastbare, op zichzelf staande levering is, dan zou Auto Lease geen recht hebben op teruggaaf van de BTW. In dat geval zouden immers de in de Achtste BTW-richtlijn gestelde voorwaarden voor de toekenning van het recht op teruggaaf niet zijn vervuld. Auto Lease zou met name een belastbare handeling hebben verricht op het grondgebied van het land waar zij BTW heeft betaald, en zij zou dan in Duitsland de gewone procedure voor aftrek van BTW moeten volgen.

23. Ik zal de twee hierboven vermelde vragen achtereenvolgens onderzoeken.

V — Antwoord op de prejudiciële vragen

De eerste vraag

24. De eerste vraag betreft de uitlegging van het begrip „levering van een goed" in artikel 5 van de Zesde BTW-richtlijn. De verwijzende rechter wenst te vernemen of in een geval als het onderhavige, waarin de lessee het geleasde voertuig „op naam en voor rekening" van de lessor voltankt, de lessor dan wel de lessee dient te worden beschouwd als degene aan wie de aardoliemaatschappijen de brandstof leveren.

25. De verwijzende rechter is van oordeel dat het goed in casu aan de lessor wordt geleverd. Deze conclusie vloeit voort uit het feit dat de door de lessee gebruikte kredietkaart op naam van de leasemaatschappij, Auto Lease, is gesteld en dat uit de inhoud van de kredietkaart blijkt dat de lessee de brandstof koopt „op naam en voor rekening" van de leasemaatschappij. De Commissie van de Europese Gemeenschappen en de Duitse overheid zijn een andere mening toegedaan. Volgens hen wordt het goed geleverd aan de persoon aan wie het fysiek ter beschikking wordt gesteld (te weten de lessee), temeer daar hij uiteindelijk de volledige prijs, inclusief BTW, moet dragen, ook al is die prijs in eerste instantie door de leasemaatschappij voldaan.

26. Er zij aan herinnerd dat artikel 5 van de Zesde BTW-richtlijn de levering van een goed omschrijft als „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken". Op de vraag of het begrip „levering van een goed" de overdracht of overgang van de juridische eigendom van het betrokken goed vereist, heeft het Hof in het arrest van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe [9], geantwoord dat dit begrip elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak insluit, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van de zaak. Dit arrest impliceert dat het begrip „levering van een goed" meer een economische [10] dan een juridische betekenis heeft. Dit begrip sluit meer aan bij de mogelijkheid voor de ontvanger van de levering om gebruik te maken van het goed, dan bij de daadwerkelijke overgang van de eigendom in de zin van het burgerlijk recht van de lidstaten. Zoals het Hof immers heeft vastgesteld, is enkel een economische

9 — C-320/88 (Jurispr. blz. I-285, punt 7).

10 — González Sánchez, M., „La entrega de bienes en el IVA", *Noticias C.E.E.*, 1990, nº 57/68, blz. 45 en 47; Herrero de la Escosura, P., *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Universidad de Oviedo — Marcial Pons, 1996, Oviedo — Madrid, blz. 58-70; Pérez Herrero, L. M., „La sexta directiva comunitaria del IVA", *Derecho financiero y tributario*, Cedecs, Barcelone, 1997, alsmede Terra, B. J. M., en Wattel, P., *European Tax Law*, Kluwer, 1994, Deventer. In „Harmonisation de fiscalités", *Jurisclasseur Europe*, deel 1630, blz. 17, is Berlin, D. meer bepaald van mening, dat „levering" als een gemeenschapsrechtelijk begrip moet worden beschouwd en derhalve autonoom is ten opzichte van de definities in de nationale rechtsstelsels.

definitie van het begrip verenigbaar met de doelstellingen van de Zesde BTW-richtlijn:

„Deze opvatting stemt overeen met de doelstelling van de richtlijn, die onder meer beoogt het gemeenschappelijk BTW-stelsel te baseren op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen. Deze doelstelling zou evenwel in gevaar kunnen komen, indien de vaststelling of er sprake is van levering van een goed (één van de drie belastbare handelingen), zou afhangen van voorwaarden die van lidstaat tot lidstaat verschillen, zoals het geval is met de voorwaarden voor civielrechtelijke eigendomsoverdracht." [11]

27. In casu dient derhalve te worden onderzocht, of de aardoliemaatschappijen aan de lessor of aan de lessee de macht hebben overgedragen om werkelijk over de brandstof te beschikken. Op dit punt ben ik van mening, dat de lessee wel degelijk deze macht heeft gekregen zonder dat Auto Lease op enigerlei wijze tussenbeide komt. Wordt, zoals in casu, het goed fysiek ter beschikking van de lessee gesteld, die het gebruikt zoals hem goeddunkt, dan is het volgens mij in strijd met de economische logica van de Zesde BTW-richtlijn, wanneer wordt gesteld dat de leasemaatschappij, zelfs tijdelijk, de macht heeft gehad om over de brandstof te beschikken, en deze beschikkingsmacht aan de lessee heeft kunnen overdragen. De lessee koopt de brandstof immers rechtstreeks aan de pomp en Auto Lease heeft geen moment de macht om te beslissen hoe de brandstof moet worden gebruikt en waarvoor.

11 — Arrest Shipping and Forwarding Enterprise Safe (reeds aangehaald, punt 8).

28. De stelling dat de brandstof aan de lessor wordt geleverd omdat hij de prijs ervan voorschiet, is ook niet houdbaar. Dit zou om te beginnen betekenen dat de brandstof niet aan de leasemaatschappij is geleverd maar aan het Duitse kredietkaartenbedrijf, dat de brandstof eerst aan de aardoliemaatschappijen betaalt en vervolgens met Auto Lease afrekent op dezelfde wijze als laatstgenoemde met de lessees doet. Verder leidt deze stelling tot de op zijn minst verrassende conclusie, dat wanneer een persoon een goed koopt met behulp van de door de verkoper of een derde voorgestelde financiering, dit goed niet rechtstreeks aan hem wordt geleverd in de zin van de Zesde BTW-richtlijn, maar wel rechtstreeks aan de leverancier van de financiering, die het goed na ontvangst doorverkoopt aan de koper.

29. De clausule van de kredietovereenkomst volgens welke de lessee de brandstof koopt „op naam en voor rekening" van de lessor, kan aan deze conclusie niet afdoen. Het gevolg daarvan kan namelijk hooguit zijn, dat de lessee als eigenaar van de brandstof wordt aangemerkt. Zoals reeds gezegd, komt het bij de definitie van het begrip „levering van een goed" in de zin van artikel 5 van de Zesde BTW-richtlijn

echter niet aan op de vraag, wie in juridisch opzicht de eigenaar is.

30. De overeenkomst over de brandstofadministratie kan mijn beoordeling ook niet wijzigen. Zoals de Commissie en de Duitse regering hebben opgemerkt, is deze overeenkomst geen overeenkomst inzake brandstoflevering maar is zij eerder op te vatten als een overeenkomst tot financiering van de aankoop van brandstof. De lessor koopt de brandstof immers niet om die nadien door te verkopen aan de lessee; de lessee koopt de brandstof en heeft daarbij de vrije keuze wat de kwaliteit, de hoeveelheid en het tijdstip van aankoop betreft. Hij maakt enkel gebruik van de betalingsfaciliteiten van de leasemaatschappij, die optreedt als elke andere financierings- of kredietinstelling en wier rol niet is te onderscheiden van die van het kredietkaartenbedrijf, waarvan niemand beweert dat het de levering van brandstof heeft ontvangen. In het kader van deze overeenkomst betaalt de leasemaatschappij aan het kredietkaartenbedrijf enkel de prijs, inclusief BTW, terug die het aan de aardoliemaatschappijen betaalt. Voor deze betalingen behoeft zij bovendien niet noodzakelijkerwijs de desbetreffende contanten voor te schieten, daar zij maandelijks van de lessees een deel van de vermoedelijke jaarlijkse kosten ontvangt. Indien het verbruik lager is dan geraamd, betaalt zij het kredietkaartenbedrijf enkel het geld terug dat de lessees aan haar hebben betaald.

31. Anders dan de verwijzende rechter lijkt aan te geven, kan ook het arrest Intiem [12] mijn analyse niet weerleggen. In die zaak werd het Hof gevraagd, of een werkgever recht had op aftrek van de BTW over de brandstof die niet aan hem maar aan zijn werknemers was geleverd. Gelet op de omstandigheden van die zaak, en met name het feit dat de brandstof door de werknemers uitsluitend was gebruikt voor de bedrijfsdoeleinden van de werkgever, had het Hof geoordeeld dat de werkgever recht had op aftrek van de BTW. De verwijzende rechter verwijst naar dat arrest en lijkt daaruit af te leiden, dat het steun biedt voor de stelling dat de aardoliemaatschappijen de brandstof aan Auto Lease en niet aan de lessees hebben geleverd. Mijns inziens kan de redenering van het Hof in het reeds aangehaalde arrest Intiem niet rechtstreeks op het onderhavige geval worden toegepast. In de zaak Intiem had de nationale rechter de vraag of de brandstof aan de werkgever of aan de werknemers was geleverd, reeds beantwoord voordat hij aan het Hof de vraag voorlegde, of de aftrek van BTW mogelijk was. Uit het reeds aangehaalde arrest Intiem blijkt immers, dat deze vraag tijdens de procedure voor de nationale rechters was behandeld en dat die rechters het standpunt dat de brandstof aan de werkgever was geleverd, hadden afgewezen. Zo staat in punt 6 van voornoemd arrest het volgende:

„[De Hoge Raad] verwierp de grief, dat het Gerechtshof ten onrechte had vastgesteld

12 — Arrest van 8 maart 1988 (165/86, Jurispr. blz. 1471).

dat de benzine rechtstreeks aan de werknemers werd geleverd, maar vroeg zich vervolgens af, *of de omstandigheid dat de benzine* volgens die vaststelling *rechtstreeks aan de werknemers wordt geleverd,* eraan in de weg staat, dat de BTW over die benzine door de werkgever wordt afgetrokken." [13]

32. Het Hof zelf heeft de gestelde vraag samengevat als volgt:

„[...] hier rijst de vraag, of deze regel in de weg staat aan de aftrek van BTW wanneer de goederen door de belastingplichtige zijn gekocht en, *na levering aan zijn werknemers,* voor bedrijfsdoeleinden zijn gebruikt". [14]

33. Hieruit volgt, dat het Hof zich in het arrest Intiem niet behoefde uit te spreken over de vraag die in de onderhavige zaak aan de orde is, en dat het evenmin bedenkingen heeft geuit met betrekking tot de premisse waarop de prejudiciële vraag berustte, namelijk dat de brandstof aan de werknemers was geleverd. Volgens mij is dat arrest derhalve irrelevant voor het antwoord op de prejudiciële vraag en kan op grond daarvan niet worden aangenomen, dat Auto Lease de brandstoflevering heeft ontvangen.

34. Op basis van het voorgaande geef ik het Hof dus in overweging te antwoorden dat artikel 5 van de Zesde BTW-richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat in een geval als het onderhavige geen sprake is van levering van brandstof door de lessor aan de lessee, wanneer de lessee het geleasde motorvoertuig aan de pomp voltankt.

De tweede vraag

35. Gelet op het voorgestelde antwoord op de eerste prejudiciële vraag, is de tweede prejudiciële vraag zonder voorwerp geraakt.

13 — Cursivering van mij.
14 — Ibidem (punt 12). Cursivering van mij.

VI — Conclusie

36. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de vragen van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„Artikel 5 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, dient aldus te worden uitgelegd, dat er in het geval als het onderhavige geen sprake is van levering van brandstof door de lessor aan de lessee, wanneer de lessee het geleasde motorvoertuig aan de pomp voltankt."