

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

6 februari 2003 *

In zaak C-185/01,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in het aldaar aanhangige geding tussen

Auto Lease Holland BV

en

Bundesamt für Finanzen,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging 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 (PB L 145, blz. 1),

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: M. Wathelet, kamerpresident, C. W. A. Timmermans, P. Jann, S. von Bahr en A. Rosas (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Léger,
griffier: R. Grass,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en M. Lumma als gemachtigden,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden, bijgestaan door A. Böhlke, Rechtsanwalt,

gezien het rapport van de rechter-rapporteur,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 19 september 2002,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 22 februari 2001, bij het Hof ingekomen op 30 april daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen Auto Lease Holland BV (hierna: „Auto Lease”) en het Bundesamt für Finanzen (federale belastingdienst; hierna: „Bundesamt”) betreffende het recht van deze vennootschap op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) over de brandstof die door Duitse ondernemingen op naam en voor rekening van Auto Lease is geleverd aan lessees van voertuigen.

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van gemeenschapsrecht

3 Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn onderwerpt aan de BTW „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

- 4 Volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn „wordt als levering van een goed beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”. Volgens artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn „wordt als dienst beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is”.
- 5 De artikelen 8 en 9 van de Zesde BTW-richtlijn betreffen de plaats van de belastbare handelingen. Artikel 8, lid 1, sub b, betreffende de levering van goederen, bepaalt dat ingeval het goed niet wordt verzonden of vervoerd, als plaats van de levering van goederen wordt aangemerkt de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering. Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn, betreffende diensten, bepaalt dat 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.
- 6 Volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is in het binnenland de maatstaf van heffing voor andere goederenleveringen en diensten dan bedoeld sub b tot en met d van deze bepaling, „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 [...]”.
- 7 Artikel 17, met als opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn 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 is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

[...]

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op 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;

[...]”

8 De uitvoeringsbepalingen voor de in artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn 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 (PB L 331, blz. 11). 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 lidstaat 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.

Bepalingen van nationaal recht

- 9 Ten tijde van de feiten van het hoofdgeding gold het Umsatzsteuergesetz (wet omzetbelasting) van 1980 en de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (toepassingsbepalingen van de wet omzetbelasting), eveneens van 1980. Bedoelde toepassingsbepalingen regelen de teruggaaf van BTW aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

- 10 Auto Lease is een in Nederland gevestigde leasemaatschappij die motorvoertuigen ter beschikking stelt van haar klanten. De lessee betaalt voor het voertuig aan Auto Lease het in de leaseovereenkomst vastgestelde maandelijkse bedrag.
- 11 Auto Lease biedt de lessee van het voertuig bovendien de mogelijkheid met haar een overeenkomst over de brandstofadministratie te sluiten. In dat geval kan de lessee zijn auto voltanken en aardolieproducten kopen op naam en voor rekening van Auto Lease. Daartoe ontvangt hij een „ALH-Pass” en een brandstofkaart van het Duitse kredietkaartenbedrijf DKV. Op die kaart is Auto Lease aangeduid als klant van DKV. DKV rekent regelmatig af met Auto Lease, en preciseert daarbij de verschillende leveringen per voertuig.

- 12 De lessee betaalt elke maand aan Auto Lease een voorschot van een twaalfde van de vermoedelijke jaarlijkse brandstofkosten. Aan het einde van het jaar wordt het werkelijke verbruik afgerekend. Tevens wordt een vergoeding voor de brandstofadministratie aangerekend.
- 13 Blijkens de verwijzingsbeschikking betaalt Auto Lease in Nederland BTW over alle leasediensden „met inbegrip van de brandstofkosten”.
- 14 Voorzover het bij de brandstofkosten ging om leveringen door 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.
- 15 Aanvankelijk willigde het Bundesamt de verzoeken voor de jaren 1989 tot en met 1991 in, maar vervolgens wijzigde het de teruggaafbeschikkingen voor de betrokken jaren door het bedrag ervan op 0 DEM te brengen en vorderde het de reeds teruggegeven bedragen terug. Ten slotte wees het de verzoeken tot teruggaaf voor de jaren 1992 en 1993 zonder meer af. Volgens het Bundesamt was de voorbelasting niet betaald voor Auto Lease, maar voor de betrokken lessee.
- 16 De bezwaarschriften van Auto Lease tegen deze beschikkingen werden afgewezen. Het beroep bij het Finanzgericht Köln (Duitsland) werd verworpen.

- 17 Auto Lease is tegen deze uitspraak van het Finanzgericht Köln opgekomen voor het Bundesfinanzhof. Het Bundesfinanzhof heeft het vonnis vernietigd en de zaak terugverwezen naar de rechter in eerste aanleg. Volgens het Bundesfinanzhof had deze rechter de vraag niet mogen openlaten of de aardoliemaatschappijen de brandstof rechtstreeks aan de lessee hadden geleverd dan wel eerst aan Auto Lease. In laatstbedoeld geval rijst namelijk de vraag of de brandstof in het land waarin zij is aangekocht door Auto Lease is doorgeleverd aan de lessees, dan wel of Auto Lease één dienst heeft verricht, die belastbaar is in Nederland, en die mede het brandstofbeheer omvat. Eerst wanneer voldoende duidelijkheid over de feiten was verkregen, had een prejudiciële vraag kunnen worden gesteld aan het Hof.
- 18 Nadat de zaak naar hem was terugverwezen, oordeelde het Finanzgericht Köln dat de betrokken aardoliemaatschappijen geen brandstof hadden geleverd aan Auto Lease. Volgens het Finanzgericht gaat het integendeel om leveringen van brandstof door deze aardoliemaatschappijen, op het grondgebied van de lidstaat waar de BTW is geheven, ten behoeve van de lessees. Het beroep werd dus verworpen.
- 19 Auto Lease heeft tegen deze uitspraak beroep tot „Revision” ingesteld bij het Bundesfinanzhof. Zij vordert nietigverklaring van deze uitspraak en handhaving van de aanvankelijk verkregen teruggaaf van BTW. Voorts concludeert zij tot veroordeling van het Bundesamt om het bedrag van de teruggaaf van de voorbelasting vast te stellen op de door haar voor de jaren 1992 en 1993 gevorderde bedragen.
- 20 Van oordeel dat voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding de uitlegging van de Zesde richtlijn noodzakelijk is, heeft het Bundesfinanzhof besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken 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 richtlijn 77/388/EEG bedoelde plaats van levering, of gaat de ‚doorlevering’ op in de volgens artikel 9 van richtlijn 77/388/EEG te belasten dienst van de lessor?”

De prejudiciële vraag

- 21 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of Auto Lease teruggaaf kan verkrijgen van de BTW over de brandstof die in Duitsland is gekocht door lessees die er hun leaseauto's hebben volgetankt.
- 22 Zoals de advocaat-generaal in de punten 18 tot en met 22 van zijn conclusie terecht heeft opgemerkt, doet de verwijzingsbeschikking van het Bundesfinanzhof twee vragen rijzen.
- 23 De eerste vraag betreft de uitlegging van artikel 5 van de Zesde richtlijn. Zij strekt ertoe te vernemen, of in de omstandigheden van het hoofdgeding sprake is van een brandstoflevering door de lessor aan de lessee, wanneer laatstbedoelde de leaseauto aan de pomp voltankt. Dit doet evenwel de vraag rijzen of er eerst brandstof aan Auto Lease is geleverd door de aardoliemaatschappijen, dan wel of deze maatschappijen de brandstof rechtstreeks aan de lessee hebben geleverd.

Indien de aardoliemaatschappijen namelijk de brandstof rechtstreeks aan de lessee en niet aan Auto Lease hebben geleverd, is de vraag hoe de doorlevering van Auto Lease aan de lessee moet worden gekwalificeerd, zonder voorwerp.

- 24 De tweede vraag rijst enkel wanneer 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 afzonderlijke 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 leasediens, die moet worden belast op de plaats waar de lessor zijn maatschappelijke zetel heeft gevestigd (Nederland).

Bij het Hof ingediende opmerkingen

- 25 De Duitse regering en de Commissie plaatsen zich op het standpunt, dat in de omstandigheden van het hoofdgeding de aardoliemaatschappijen alleen brandstof hebben geleverd aan de lessees.
- 26 De Duitse regering stelt vast, dat volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn als „levering van een goed” wordt aangemerkt de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Het Hof heeft de strekking van dit begrip gepreciseerd, met name in zijn arrest van 8 februari 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, Jurispr.

blz. I-285), waarin het heeft vastgesteld dat niet de juridische maar de economische overdracht beslissend is. Volgens de Duitse regering is evenwel niet uitgesloten, dat een ander dan de koper, in casu de lessor, degene is voor wie de brandstoflevering bestemd is. Blijkens de omstandigheden van het hoofdgeding wijst evenwel niets in die richting.

- 27 De Commissie is in de eerste plaats van mening, dat de toepassing van de beginselen die zijn ontwikkeld in het door de verwijzende rechter aangehaalde arrest van 8 maart 1988, Intiem (165/86, Jurispr. blz. 1471), uitgesloten is. Haars inziens zijn de omstandigheden van het hoofdgeding niet dezelfde als in de zaak die heeft geleid tot het arrest Intiem. In die zaak werden de particuliere voertuigen van de werknemers op kosten van de werkgever volgetankt voor gebruik in het kader van hun beroepswerkzaamheden. In de onderhavige zaak daarentegen zijn de lessees geen werknemers van Auto Lease, en wordt de brandstof voor hun persoonlijk gebruik aangewend.
- 28 Volgens de Commissie hebben de leveringen slechts schijnbaar op kosten van Auto Lease plaatsgevonden. De maandelijkse bedragen die de lessees haar betalen zijn slechts een voorschot. Beslissend is het werkelijke verbruik dat aan het einde van het jaar wordt vastgesteld, en dat voor rekening van de lessees komt. De kosten van de brandstofleveringen komen dus volledig ten laste van de lessees. Auto Lease vervult ten opzichte van de lessees de functie van een kredietverstrekker, en ontvangt een bijzondere vergoeding voor haar diensten.
- 29 De conclusie van de Duitse regering en de Commissie luidt dus, dat het voltanken van de auto's een rechtstreekse brandstoflevering van de aardoliemaatschappijen aan de lessees is, zodat de vraag van het Bundesfinanzhof irrelevant is.

- 30 Subsidiair onderzoeken de Duitse regering en de Commissie de vraag of de brandstoflevering een doorlevering aan de lessees is in het kader van een ondeelbare leasediens, dan wel in het kader van een dienst die onderscheiden is van die welke volgt uit de leaseovereenkomst. Uit het oogpunt van de rechtspraak van het Hof volgt uit de feiten van het hoofdgeding dat het om twee onderscheiden diensten gaat: de leasediens, en de brandstoflevering. Zo gezien, is de doorlevering van brandstof aan de lessees een hoofddienst, waarvan de plaats moet worden bepaald overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn.

Antwoord van het Hof

- 31 Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat „als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.
- 32 Zoals het Hof in de punten 7 en 8 van voormeld arrest Shipping and Forwarding Enterprise Safe heeft vastgesteld, volgt uit de bewoordingen van deze bepaling, dat het begrip levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het nationale recht voorziene vormen, maar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij omvat, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak. De doelstelling van de Zesde richtlijn zou in gevaar kunnen komen, indien de vaststelling of er sprake is van een levering van een goed (een 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.

33 Voor de beantwoording van de vraag moet dus worden onderzocht of in de hoofdzaak de aardoliemaatschappijen deze bevoegdheid om concreet over de brandstof te beschikken als een eigenaar, hebben overgedragen aan de lessor dan wel aan de lessee.

34 Vaststaat dat de lessee over de brandstof kan beschikken als een eigenaar. Hij tankt namelijk direct aan de pomp, en Auto Lease heeft nooit de mogelijkheid om te beslissen hoe of waarvoor de brandstof moet worden gebruikt.

35 De zienswijze dat de brandstof wordt geleverd aan Auto Lease, nu de lessee de brandstof koopt namens en voor rekening van Auto Lease die de prijs ervan voorschiet, kan niet worden aanvaard. Zoals de Commissie terecht opmerkt, komen de leveringen slechts schijnbaar ten laste van Auto Lease. De maandelijkse betalingen aan Auto Lease zijn namelijk slechts een voorschot. Bovendien komt het werkelijke verbruik, dat aan het einde van het jaar wordt vastgesteld, voor rekening van de lessee, die dus de kosten van de brandstoflevering volledig draagt.

36 De overeenkomst over brandstofadministratie is dus geen overeenkomst inzake de levering van brandstof, doch veeleer een overeenkomst inzake de financiering van de aankoop ervan. Auto Lease koopt de brandstof niet om ze vervolgens door te verkopen aan de lessee, maar de aankoop wordt verricht door de lessee, die vrij de kwaliteit, de hoeveelheid en het tijdstip van aankoop kiest. Ten opzichte van de lessee handelt Auto Lease in feite als kredietverstrekker.

- 37 Gelet op een en ander, moet op de gestelde vraag worden geantwoord, dat artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat geen brandstoflevering door de lessor aan de lessee plaatsvindt wanneer de lessee zijn geleaste auto aan de pomp voltankt, al gebeurt dit namens en voor rekening van de lessor.
- 38 In deze omstandigheden behoeft de tweede vraag die voortvloeit uit de verwijzingsbeschikking van het Bundesfinanzhof (zie punt 24 van onderhavig arrest), niet te worden beantwoord.

Kosten

- 39 De kosten door de Duitse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 22 februari 2001 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 5, lid 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, moet aldus worden uitgelegd, dat geen brandstoflevering door de lessor aan de lessee plaatsvindt wanneer de lessee zijn geleaste auto aan de pomp voltankt, al gebeurt dit namens en voor rekening van de lessor.

Wathelet

Timmermans

Jann

von Bahr

Rosas

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 6 februari 2003.

De griffier

De president van de Vijfde kamer

R. Grass

M. Wathelet