

|

## 61998J0338

Urteil des Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 8. November 2001. - Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Königreich der Niederlande. - Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats - Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a und 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie - Nationale Regelung, die es einem Arbeitgeber gestattet, von der einem Arbeitnehmer für die Benutzung des Privatfahrzeugs für berufliche Zwecke gewährten Kostenerstattung einen bestimmten Prozentsatz als Vorsteuer abzuziehen. - Rechtssache C-338/98.

*Sammlung der Rechtsprechung 2001 Seite I-08265*

Leitsätze

Parteien

Entscheidungsgründe

Kostenentscheidung

Tenor

## Schlüsselwörter

*Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Vorsteuerabzug - Nationale Regelung, die es einem Arbeitgeber gestattet, von der einem Arbeitnehmer für die Benutzung des Privatfahrzeugs für berufliche Zwecke gewährten Kostenerstattung einen bestimmten Prozentsatz als Vorsteuer abzuziehen - Unzulässigkeit*

*(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a und 18 Absatz 1 Buchstabe a)*

## Leitsätze

*\$\$Ein Mitgliedstaat, der vorsieht, dass ein mehrwertsteuerpflichtiger Arbeitgeber einen Teil der einem Arbeitnehmer für die Benutzung eines Privatfahrzeugs zu beruflichen Zwecken gewährten Erstattung abziehen kann, verstößt gegen seine Verpflichtungen aus den Artikeln 17 Absatz 2 Buchstabe a und 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern.*

*Aus dem Wortlaut des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie geht hervor, dass das Recht auf Vorsteuerabzug, das diese Vorschrift dem Steuerpflichtigen einräumt, die Mehrwertsteuer betrifft, die für die diesem Steuerpflichtigen gelieferten Gegenstände bzw. erbrachten Dienstleistungen von einem anderen Steuerpflichtigen entrichtet worden ist. Zum einen kann ein Arbeitnehmer dadurch, dass er im Rahmen der Tätigkeiten seines Arbeitgebers sein eigenes Fahrzeug benutzt, nicht zum Steuerpflichtigen" im Sinne der Sechsten Richtlinie und*

*damit auch nicht im Sinne des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a dieser Richtlinie werden, und zwar auch dann nicht, wenn die mit der Benutzung des Fahrzeugs verbundenen Kosten vom Arbeitgeber erstattet werden. Zum andern kann der Umstand, dass ein Arbeitnehmer sein eigenes Fahrzeug im Rahmen der Tätigkeiten seines Arbeitgebers benutzt, keine Lieferung eines Gegenstands an diesen im Sinne der Sechsten Richtlinie darstellen. Weder das dem Arbeitnehmer gehörende Fahrzeug noch der Kraftstoff, den dieses Fahrzeug verbraucht, können daher allein deshalb als dem steuerpflichtigen Arbeitgeber geliefert" im Sinne des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a angesehen werden, weil für die Abschreibung des Fahrzeugs und die Kraftstoffkosten, die mit einer solchen Benutzung verbunden sind, vom Arbeitgeber eine teilweise Erstattung gewährt wird.*

*Da eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung zwischen Steuerpflichtigen nicht vorliegt und demzufolge keine Möglichkeit besteht, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument zwischen Steuerpflichtigen vorzulegen, kann der aufgrund der nationalen Regelung zulässige Mehrwertsteuerabzug jedenfalls nur unter Nichtbeachtung der Erfordernisse erfolgen, die Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie für die Ausübung eines Rechts auf Vorsteuerabzug aufstellt.*

*( vgl. Randnrn. 44, 46-48, 75-77 und Tenor )*

## **Parteien**

*In der Rechtssache C-338/98*

*Kommission der Europäischen Gemeinschaften, zunächst vertreten durch E. Mennens und E. Traversa, dann durch E. Traversa und H. M. H. Speyart als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,*

*Klägerin,*

*gegen*

*Königreich der Niederlande, vertreten durch M. A. Fierstra, C. Wissels und J. van Bakel als Bevollmächtigte,*

*eklagter,*

*unterstützt durch*

*Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland, vertreten durch M. Ewing als Bevollmächtigte, im Beistand von N. Pleming, QC, Zustellungsanschrift in Luxemburg,*

*Streithelfer,*

*wegen Feststellung, dass das Königreich der Niederlande dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen hat, dass es unter Verstoß gegen die Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a und 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer - Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABl. L 102, S. 18) vorsieht, dass ein mehrwertsteuerpflichtiger Arbeitgeber einen Teil der einem Arbeitnehmer für die*

*Benutzung eines Privatfahrzeugs zu beruflichen Zwecken gewährten Kostenerstattung abziehen kann,*

*erlässt*

*DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)*

*unter Mitwirkung des Präsidenten der Vierten Kammer S. von Bahr in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Fünften Kammer, sowie der Richter D. A. O. Edward, A. La Pergola (Berichterstatter), M. Wathelet und C. W. A. Timmermans,*

*Generalanwältin: C. Stix-Hackl*

*Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat*

*aufgrund des Sitzungsberichts,*

*nach Anhörung der Parteien in der Sitzung vom 5. April 2001, in der die Kommission durch H. M. H. Speyart, das Königreich der Niederlande durch J. van Bakel und das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland durch G. Amodeo als Bevollmächtigte, im Beistand von N. Fleming, vertreten waren,*

*nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 31. Mai 2001,*

*folgendes*

*Urteil*

## **Entscheidungsgründe**

*1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 14. September 1998 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 169 EG-Vertrag (jetzt Artikel 226 EG) Klage erhoben auf Feststellung, dass das Königreich der Niederlande dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen hat, dass es unter Verstoß gegen die Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a und 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer - Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABl. L 102, S. 18, im Folgenden: Sechste Richtlinie) vorsieht, dass ein mehrwertsteuerpflichtiger Arbeitgeber einen Teil der einem Arbeitnehmer für die Benutzung eines Privatfahrzeugs zu beruflichen Zwecken gewährten Kostenerstattung abziehen kann.*

*2 Durch Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofes vom 21. April 1999 ist das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge des Königreichs der Niederlande zugelassen worden.*

*Die gemeinschaftsrechtliche Regelung*

*3 Artikel 4 der Sechsten Richtlinie bestimmt:*

*(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit*

welchem Ergebnis.

...

*(4) Der in Absatz 1 verwendete Begriff „selbständig“ schließt die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.*

..."

*4 Nach Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt als Lieferung eines Gegenstands ... die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen".*

*5 Artikel 17 der Sechsten Richtlinie mit der Überschrift Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug" bestimmt in Absatz 2 Buchstabe a:*

*Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:*

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

*6 Artikel 18 der Sechsten Richtlinie mit der Überschrift Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug" sieht vor:*

*(1) Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige*

*a) über die nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a) abziehbare Steuer eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzen;*

...

*(3) Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen und Einzelheiten fest, nach denen einem Steuerpflichtigen gestattet werden kann, einen Abzug vorzunehmen, den er nach den Absätzen 1 und 2 nicht vorgenommen hat.*

..."

*7 Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie bestimmt:*

*Jeder Steuerpflichtige hat für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen. ...*

*Ebenso hat jeder Steuerpflichtige für die Vorauszahlungen, die er von einem anderen Steuerpflichtigen oder von einer nichtsteuerpflichtigen juristischen Person erhält, bevor die Lieferung oder Dienstleistung bewirkt ist, eine Rechnung auszustellen."*

*8 Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie lautet:*

*Die Mitgliedstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann."*

#### *Die innerstaatliche Regelung*

*9 Artikel 23 des Uitvoeringsbesluit omzetbelasting (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) vom 12. August 1968 (Staatsblad 1968, Nr. 423) in der Fassung der Verordnung vom 17. Dezember 1997 (Staatsblad 1997, Nr. 761, im Folgenden: Durchführungsverordnung vom 12. August 1968) bestimmt:*

*Unbeschadet der Anwendung von Artikel 15 Absätze 2 und 5 des Gesetzes kommt in den Fällen, in denen ein Arbeitnehmer ein ihm gehörendes Kraftfahrzeug im Rahmen des Unternehmens seines Arbeitgebers benutzt und hierfür von diesem eine Kostenerstattung erhält, beim Arbeitgeber ein Abzug in Höhe des durch den Minister festgelegten Prozentsatzes dieser Erstattung in Betracht, soweit die Erstattung nicht zum Lohn im Sinne des Gesetzes über die Lohnsteuer gehört."*

*10 Artikel 16 der Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (Umsatzsteuer-Durchführungserlass) vom 30. August 1968 (Nederlandse Staatscourant 1968, Nr. 169) in der Fassung der Ministerialverordnung vom 14. Oktober 1998 (Nederlandse Staatscourant 1998, Nr. 204) setzt den Prozentsatz der Kostenerstattung, der dabei vom Arbeitgeber abgezogen werden kann, auf 12 % fest.*

*11 Die niederländische Regierung gibt an, dieser Prozentsatz entspreche dem gewichteten Mittel der Mehrwertsteuer, die in den verschiedenen Bestandteilen der mit dem Besitz und der Benutzung eines Fahrzeugs verbundenen Kosten enthalten sei.*

*12 Im Einzelnen geht aus den von dieser Regierung auf eine Frage des Gerichtshofes abgegebenen Erklärungen hervor, dass bei der Bestimmung des betreffenden Prozentsatzes berücksichtigt worden ist, dass die dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber gewährte Kostenerstattung sowohl die vom Arbeitnehmer mit Zahlung von Mehrwertsteuer getätigten Ausgaben, wie den Erwerb des Fahrzeugs, den Kauf von Kraftstoff, die Unterhaltungs- und Instandsetzungskosten, als auch die Ausgaben decken soll, die nicht zur Erhebung von Mehrwertsteuer geführt haben, wie z. B. mit dem Besitz des Fahrzeugs verbundene Abgaben oder Versicherungsprämien.*

*13 In diesem Zusammenhang haben die niederländischen Behörden angenommen, dass die mit einem Fahrzeug verbundenen nicht mehrwertsteuerpflichtigen Ausgaben durchschnittlich etwa 20 % bis 21,5 % des Gesamtbetrags der mit der Haltung und der Benutzung des Fahrzeugs verbundenen Ausgaben ausmachten. Bei Fahrzeugen mit Dieselmotor, die etwa 10 % des niederländischen Kraftfahrzeugbestands bildeten, sei dieser Durchschnittsanteil jedoch höher.*

*14 Auf der Grundlage dieser Prämissen sei angenommen worden, dass nur ein Anteil von 78,5 % bis 80 % der dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber gezahlten Kostenerstattungen die Ausgaben des Arbeitnehmers decken solle, auf die die Mehrwertsteuer zum Normalsatz von 17,5 % erhoben worden sei, und es sei berechnet worden, dass daher davon auszugehen sei, dass diese Kostenerstattung einen Anteil der zuvor von dem Arbeitnehmer entrichteten Mehrwertsteuer einschlieÙe, der zwischen 12,08 % und 12,28 % dieser Erstattung liege.*

*15 Wenn dieser Prozentsatz auf 12 % abgerundet worden sei, so sei dies insbesondere geschehen, um der besonderen Lage Rechnung zu tragen, die Fahrzeuge mit Dieselmotor kennzeichne.*

*16 Auf eine Frage des Gerichtshofes hat die niederländische Regierung außerdem angegeben, wenn der zugelassene Prozentsatz der Abzugsfähigkeit 1992 von 13 % auf 12 % gesenkt worden*

*sei, so sei diese Änderung die Folge der Absenkung des in den Niederlanden angewandten normalen Mehrwertsteuersatzes von 18,5 % auf 17,5 % gewesen.*

*17 Was die Höhe der Kostenerstattung angeht, die dem Arbeitnehmer gewährt und in Bezug auf die der Mehrwertsteuerabzug in Höhe von 12 % erfolgt, geht aus den Antworten der niederländischen Regierung auf die Fragen des Gerichtshofes und aus der mündlichen Verhandlung hervor, dass dieser Abzug von den niederländischen Steuerbehörden zugelassen wird, soweit diese Kostenerstattung einen Pauschalbetrag von 0,6 NLG pro Kilometer nicht überschreitet.*

*18 Dagegen ergibt sich aus der Wet op de loonbelasting (Lohnsteuergesetz) 1964 und den Vorschriften zur Durchführung dieses Gesetzes, dass die Kostenerstattung, wenn sie mehr als 0,6 NLG pro Kilometer beträgt, im entsprechenden Ausmaß einen Lohnbestandteil darstellt.*

*19 Hinsichtlich der Kontrolle geht aus verschiedenen innerstaatlichen Steuervorschriften hervor, dass der Arbeitgeber zu einer gesonderten Buchführung über die dem Arbeitnehmer aufgrund der Benutzung seines Privatfahrzeugs für die Zwecke des Unternehmens gewährten Kostenerstattungen verpflichtet ist und dass in einer derartigen Buchführung u. a. anzugeben ist, für welche Kilometerzahl die Kostenerstattung gewährt wird. Die Belege, anhand deren die Zulässigkeit des Abzugs festgestellt werden kann, bedürfen keiner besonderen Form, sie müssen aber Angaben über die aus beruflichen Gründen durchgeführten Reisen, über die Orte, an die sich der Arbeitnehmer begeben hat, und über die von diesem zurückgelegten Entfernungen enthalten, wobei in diesem Zusammenhang regelmäßig wiederkehrende Meldungen des Arbeitnehmers vorgeschrieben sind.*

#### *Das vorprozessuale Verfahren*

*20 Mit Schreiben vom 2. Februar 1993 teilte die Kommission der niederländischen Regierung mit, sie habe Zweifel daran, ob Artikel 23 der Durchführungsverordnung vom 12. August 1968 mit der Sechsten Richtlinie vereinbar sei, da diese Vorschrift einen Abzug der Mehrwertsteuer durch den steuerpflichtigen Arbeitgeber zulasse, ohne dass die in Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie vorgesehene Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige eine Rechnung besitze, erfüllt sei.*

*21 Mit Schreiben vom 5. Juli 1993 machte die niederländische Regierung geltend, der streitige Abzug könne nicht mit der rein formalen Begründung beanstandet werden, dass es am Besitz einer zwischen Steuerpflichtigen ausgestellten Rechnung fehle. Unter Berufung auf das Urteil vom 8. März 1988 in der Rechtssache 165/86 (Intiem, Slg. 1988, 1471) vertrat die niederländische Regierung die Auffassung, erheblich sei nur, dass die Ausgaben, auf die sich der Abzug beziehe, wie im vorliegenden Fall für die Zwecke der Tätigkeiten des Arbeitgebers vorgenommen worden seien.*

*22 Am 10. Mai 1995 richtete die Kommission ein Mahnschreiben an das Königreich der Niederlande. Die Kommission schien zwar einzuräumen, dass die Ausgaben, in Bezug auf die der streitige Abzug erfolgt, beruflicher Art sind und dass dieser Abzug daher nicht gegen den in Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie aufgestellten Grundsatz verstößt; sie bestand aber erneut auf dem in Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a dieser Richtlinie aufgestellten Erfordernis, dass der Steuerpflichtige eine Rechnung besitzen muss. Sie unterstrich in diesem Zusammenhang, dass die Beachtung dieses Erfordernisses eine Garantie für Rechtmäßigkeit und Transparenz darstelle, die es ermögliche, betrügerische Handlungen wirksam zu bekämpfen.*

*23 Nachdem die niederländische Regierung in einem Schreiben vom 10. Juli 1995 ihren Standpunkt wiederholt hatte, richtete die Kommission an sie am 17. Oktober 1996 ein zusätzliches Mahnschreiben. Die Kommission gab an, sie habe eine eingehendere Prüfung der streitigen niederländischen Regelung vorgenommen, und entwickelte ihre Argumentation. Sie machte*

*insbesondere geltend, das streitige Recht auf Vorsteuerabzug verstoße auch gegen Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie, da die betroffenen Leistungen und Lieferungen nicht zugunsten des steuerpflichtigen Arbeitgebers durch einen anderen Steuerpflichtigen, sondern vielmehr zugunsten eines Endverbrauchers, nämlich des Arbeitnehmers, vorgenommen würden. Die von diesem entrichtete Steuer müsse daher endgültig zu seinen Lasten gehen, während die dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber gewährte Kostenerstattung, die keine Gegenleistung für irgendeinen steuerbaren Umsatz darstelle, nicht in den Bereich der Mehrwertsteuer falle.*

*24 Die niederländische Regierung räumte zwar ein, dass die streitige niederländische Regelung anscheinend im Widerspruch zum Wortlaut der Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a und 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie stehen könne, sie machte aber in ihrer Antwort vom 16. Dezember 1996 geltend, die Regelung stehe dennoch im Einklang mit den für die Mehrwertsteuer geltenden Grundsätzen und diese Grundsätze müssten den Vorrang vor dem Wortlaut der Sechsten Richtlinie erhalten. Insbesondere beziehe sich das streitige Recht auf Vorsteuerabzug auf mit der beruflichen Tätigkeit des Arbeitgebers zusammenhängende Gegenstände und Dienstleistungen und erlaube es, eine die Neutralität der Steuer beeinträchtigende Steuerkumulierung zu vermeiden.*

*25 Die Kommission richtete am 22. September 1997 eine mit Gründen versehene Stellungnahme an das Königreich der Niederlande. Dieses wurde aufgefordert, binnen einer Frist von zwei Monaten nach Bekanntgabe der Stellungnahme die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um dieser Stellungnahme nachzukommen.*

*26 Mit Schreiben vom 28. November 1997 antwortete die niederländische Regierung der Kommission und bekräftigte im Wesentlichen ihre Auffassung. Sie entwickelte insbesondere ihr Vorbringen, dass die niederländischen Rechtsvorschriften die erforderlichen Garantien dafür böten, jede betrügerische Ausnutzung des streitigen Pauschalabzugsmechanismus zu verhindern.*

*27 Die Kommission hat festgestellt, dass das Königreich der Niederlande ihrer mit Gründen versehenen Stellungnahme nicht nachgekommen sei, und beschlossen, die vorliegende Klage zu erheben.*

*Zur Klage*

*Zur ersten Rüge: Verstoß gegen Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie*

*Vorbringen der Verfahrensbeteiligten*

*28 Die Kommission vertritt die Auffassung, ein wesentlicher Aspekt des auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer geschaffenen Systems bestehe darin, dass die Umsätze, die zu einem Abzug führen könnten, zwischen Steuerpflichtigen erfolgen, wobei alle steuerbaren Umsätze dabei eine Kette bildeten, die nicht unterbrochen werden dürfe. Dies gehe insbesondere aus Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie hervor, wonach die abzugsfähige Mehrwertsteuer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen sei, die einem Steuerpflichtigen oder für die Zwecke eines Steuerpflichtigen von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht würden.*

29 In Anbetracht des eindeutigen Wortlauts dieser Vorschrift könne eine Abweichung von dem damit formulierten Grundsatz nur vom Gemeinschaftsgesetzgeber geregelt werden. Außerdem sei es in diesem Punkt umso notwendiger, sich an den Wortlaut der Sechsten Richtlinie zu halten, als zum einen das Steuerrecht einen eindeutig umschriebenen Anwendungsbereich und präzise Vorschriften erfordere und es zum anderen zu einer unterschiedlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts in den einzelnen Mitgliedstaaten führen würde, wenn man eine Abweichung von dieser Vorschrift zuließe.

30 Im vorliegenden Fall würden die Gegenstände und Dienstleistungen, um die es in dem durch Artikel 23 der Durchführungsverordnung vom 12. August 1968 eingeführten Regelung des Vorsteuerabzugs gehe, aber nicht dem steuerpflichtigen Arbeitgeber geliefert bzw. erbracht, sondern vielmehr dem Arbeitnehmer; dieser sei ein nicht steuerpflichtiger Endverbraucher, der das betreffende Fahrzeug auch - wenn nicht sogar hauptsächlich - zu privaten Zwecken benutze. Insoweit sei der Teil der vom Arbeitgeber gewährten Kostenerstattung, der aufgrund der oben genannten innerstaatlichen Vorschrift abgezogen werden könne, keine Steuer, mit der ein Umsatz zwischen Steuerpflichtigen belastet werde, sondern eine Pauschalerstattung, die einen Teil der Mehrwertsteuer abdecken solle, die auf Lieferungen oder Dienstleistungen erhoben worden seien, die einem Endverbraucher gegenüber vorgenommen bzw. erbracht worden seien.

31 Die niederländische Regierung ist dagegen der Auffassung, das in Artikel 23 der Durchführungsverordnung vom 12. August 1968 vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug stehe in vollem Umfang im Einklang mit den mit dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem verfolgten Zielsetzungen.

32 Dieses System solle nämlich ermöglichen, dass jeder Steuerpflichtige von der Vorsteuer, die er für die Zwecke seiner Tätigkeit getragen habe, vollständig entlastet werde, und gewährleiste dadurch, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet würden (Urteil vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83, Rompelmann, Slg. 1985, 655).

33 Die Erstattung der von dem Arbeitnehmer für die Zwecke der Tätigkeiten seines Arbeitgebers verauslagten Kosten stelle für diesen aber sehr wohl eine Belastung des Endpreises der Erzeugnisse oder Dienstleistungen, die er im Rahmen seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anbiete, dar, so dass er den Anteil der Mehrwertsteuer, den diese erstatteten Kosten enthielten, abziehen können müsse. Einen solchen Abzug nicht zuzulassen, laufe darauf hinaus, dass wirtschaftlich identische Fallgestaltungen wegen rein formaler Unterschiede je nachdem gegensätzlich behandelt würden, ob der Arbeitnehmer sein eigenes oder das Fahrzeug seines Arbeitgebers benutze, um im Rahmen von dessen Tätigkeiten Leistungen zu erbringen, was in Anbetracht der Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht akzeptabel sei (vgl. Urteil vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-6229). Es ergäben sich daraus auch unvermeidliche Wettbewerbsverzerrungen.

34 Die Nichtzulassung des streitigen Abzugs führe darüber hinaus auch zu einem Doppelbesteuerungsphänomen. Zunächst werde die Mehrwertsteuer nämlich endgültig auf die Ausgaben erhoben, die der Arbeitnehmer in Bezug auf sein Fahrzeug tätige. Sodann werde sie auf den Endpreis der von dem steuerpflichtigen Arbeitgeber angebotenen Erzeugnisse oder Dienstleistungen erhoben, wobei die oben genannten Ausgaben infolge ihrer Erstattung durch den Arbeitgeber einen Bestandteil dieses Endpreises darstellten.

35 Dies verstoße daher gegen die Grundsätze der Neutralität der Steuererhebung, der Verhinderung der Doppelbesteuerung und der Besteuerung nur beim Endverbraucher, wobei es sich in allen Fällen um mit der Sechsten Richtlinie verfolgte Zielsetzungen handele.

36 Was das bereits genannte Urteil Intiem angeht, in dem der Gerichtshof die Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer bejaht hat, die ein Steuerpflichtiger einem anderen Steuerpflichtigen gezahlt hat, mit dem er einen Vertrag geschlossen hatte, aufgrund dessen der Letztgenannte den Arbeitnehmern des Erstgenannten Benzin lieferte, vertreten die Kommission und die niederländische Regierung die Auffassung, dass dieses Urteil geeignet sei, ihre Ansicht zu stützen.

37 Nach Auffassung der Kommission fehlen in der vorliegenden Rechtssache drei vom Gerichtshof bei Erlass des Urteils Intiem als ausschlaggebend angesehene Gesichtspunkte. Erstens gebe es im vorliegenden Fall keinen Vertrag zwischen dem steuerpflichtigen Arbeitgeber und einem anderen Steuerpflichtigen über die Lieferung von Gegenständen für die eigene Rechnung dieses Arbeitgebers an dessen Arbeitnehmer noch auch demzufolge eine Lieferung im Rechtssinne an den Arbeitgeber. Zweitens seien die durch den streitigen Abzug betroffenen Gegenstände nicht zur ausschließlichen Verwendung für die Tätigkeiten des steuerpflichtigen Arbeitgebers bestimmt. Drittens werde im vorliegenden Fall dem steuerpflichtigen Arbeitgeber von dem steuerpflichtigen Lieferer keine Rechnung ausgestellt.

38 Im Gegensatz dazu sieht die niederländische Regierung im Urteil Intiem die Bestätigung dafür, dass bei der Auslegung des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie vor allem der wirtschaftlichen Neutralität der Vorrang einzuräumen sei.

39 Die Regierung des Vereinigten Königreichs vertritt die Auffassung, in der vorliegenden Rechtssache gehe es um eine allgemeinere Problematik, nämlich um das Recht eines Steuerpflichtigen, den Mehrwertsteueranteil abzuziehen, der in allen von seinen Arbeitnehmern im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens getätigten Ausgaben enthalten sei. In diesem Zusammenhang werden als Beispiel die Übernachtungs-, Verpflegungs- oder Fahrtkosten genannt, die der Arbeitnehmer anlässlich einer Geschäftsreise trägt, oder aber der Kauf von Werkzeug durch einen auf einer auswärtigen Baustelle beschäftigten Arbeitnehmer.

40 Die Regierung des Vereinigten Königreichs verweist in diesem Zusammenhang auf die in diesem Mitgliedstaat verbreitete Praxis der Arbeitgeber, durch die Zahlung einer Entschädigung, die sich nach der zurückgelegten Entfernung, dem Hubraum des Fahrzeugs und den tatsächlichen durchschnittlichen Kraftstoffkosten im Inland richtet, eine Erstattung für den Kraftstoff zu gewähren, den die Arbeitnehmer, die ihr Fahrzeug für die Zwecke der Tätigkeiten ihres Arbeitgebers benutzen, bezahlt haben, und danach einen Abzug der damit zusammenhängenden Mehrwertsteuer vorzunehmen.

41 Ein solches System sei im Hinblick darauf völlig gerechtfertigt, dass es dadurch möglich werde, dem Steuerpflichtigen die Prüfung und die Aufbewahrung von zahlreichen Quittungen zu ersparen, eine Belastung, die außer Verhältnis zu der Höhe der betreffenden Steuern stehe. Darüber hinaus sei die Forderung, dass der Kraftstoff unmittelbar an den Arbeitgeber geliefert werde, geeignet, Kleinunternehmen zu benachteiligen, denn diese seien nicht in der Lage, mit den Kraftstoffvertriebsunternehmen Lieferverträge zu schließen.

42 Im Ergebnis vertritt die Regierung des Vereinigten Königreichs die Auffassung, es sei allein auf die wirtschaftliche Realität abzustellen, d. h. darauf, dass ein Steuerpflichtiger, der ein Erstattungssystem anwende, in Wirklichkeit Kraftstoff über seine Arbeitnehmer erwerbe, ohne dass die Frage des Eigentums an dem Fahrzeug in diesem Zusammenhang in irgendeiner Weise erheblich sei.

Würdigung durch den Gerichtshof

43 Im Hinblick auf die Entscheidung der Frage, ob die streitigen innerstaatlichen Vorschriften im Einklang mit Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie stehen, hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass in Artikel 17 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie die

Voraussetzungen für die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug und sein Umfang genau angegeben sind und dass diese Vorschrift den Mitgliedstaaten, was ihre Durchführung angeht, keinen Ermessensspielraum lässt (Urteil vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93, BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 35).

44 Ferner geht aus dem Wortlaut des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie hervor, dass das Recht auf Vorsteuerabzug, das diese Vorschrift dem Steuerpflichtigen einräumt, die Mehrwertsteuer betrifft, die für die diesem Steuerpflichtigen gelieferten Gegenstände bzw. erbrachten Dienstleistungen von einem anderen Steuerpflichtigen entrichtet worden ist.

45 Zum einen bestimmt Artikel 4 Absätze 1 und 4 der Sechsten Richtlinie in diesem Zusammenhang aber ausdrücklich, dass ein für seinen Arbeitgeber tätiger Lohn- oder Gehaltsempfänger nicht die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen haben kann.

46 Aus dieser Vorschrift folgt, dass ein Arbeitnehmer dadurch, dass er im Rahmen der Tätigkeiten seines Arbeitgebers sein eigenes Fahrzeug benutzt, nicht zum Steuerpflichtigen" im Sinne der Sechsten Richtlinie und damit auch nicht im Sinne des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a dieser Richtlinie werden kann, und zwar auch dann nicht, wenn die mit der Benutzung des Fahrzeugs verbundenen Kosten vom Arbeitgeber erstattet werden.

47 Zum andern ergibt sich aus Artikel 5 der Sechsten Richtlinie, dass unter Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung zu verstehen ist, wie ein Eigentümer über diesen Gegenstand zu verfügen. Dass ein Arbeitnehmer sein eigenes Fahrzeug im Rahmen der Tätigkeiten seines Arbeitgebers benutzt, kann keine so verstandene Lieferung dieses Fahrzeugs darstellen.

48 Weder das dem Arbeitnehmer gehörende Fahrzeug noch der Kraftstoff, den dieses Fahrzeug verbraucht, können daher allein deshalb als dem steuerpflichtigen Arbeitgeber geliefert" im Sinne des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie angesehen werden, weil für die Abschreibung des Fahrzeugs und die Kraftstoffkosten, die mit einer solchen Benutzung verbunden sind, vom Arbeitgeber eine teilweise Erstattung gewährt wird.

49 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich ganz deutlich, dass es unmöglich ist, aus dem Wortlaut des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ein Recht abzuleiten, unter den in Artikel 23 der Durchführungsverordnung vom 12. August 1968 genannten Umständen einen Abzug der Mehrwertsteuer vorzunehmen.

50 Entgegen der von der niederländischen Regierung vertretenen Auffassung lässt sich eine andere Schlussfolgerung auch nicht aus dem Urteil Intiem ziehen.

51 Aus Randnummer 14 dieses Urteils geht nämlich hervor, dass der Gerichtshof darin entschieden hat, dass der in der Sechsten Richtlinie vorgesehene Mechanismus des Abzugs der Mehrwertsteuer nur so weit wie möglich so anzuwenden ist, dass sein Anwendungsbereich dem Bereich der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen entspricht.

52 Aus Randnummer 16 des Urteils Intiem geht aber gerade hervor, dass, wenn der Gerichtshof sich für eine Auslegung des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie entscheiden konnte, die bewirkt hat, dass die Vereinbarkeit des im Ausgangsverfahren streitigen Abzugsmechanismus mit dieser Vorschrift bestätigt wurde, dies insbesondere deshalb geschehen ist, weil der Arbeitgeber in jenem Fall seinen Arbeitnehmer für seine eigene Rechnung Gegenstände hatte liefern lassen und er infolgedessen vom Lieferer Rechnungen erhalten hatte, mit dem ihm die Mehrwertsteuer für die gelieferten Gegenstände in Rechnung gestellt wurde.

53 Unter derartigen Umständen waren die Voraussetzungen für die Anwendung des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie - insbesondere die Voraussetzung, dass eine

*zwischen Steuerpflichtigen durchgeführte Lieferung vorliegt - sehr wohl erfüllt, so dass eine Anwendung dieser Vorschrift tatsächlich möglich war.*

*54 Was dagegen den in der vorliegenden Rechtssache streitigen Mechanismus der Abzugsfähigkeit angeht, ist bereits dargelegt worden, dass es im Hinblick darauf, dass die Voraussetzung, nach der eine zwischen Steuerpflichtigen vorgenommene Lieferung nicht vorliegt, nicht möglich erschien, diesen Mechanismus als mit Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie vereinbar anzusehen.*

*55 Es trifft zu, dass diese aufgrund des Wortlauts des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie gebotene Lösung als nicht in vollem Umfang im Einklang mit dem Zweck dieser Vorschrift und mit einigen mit der Sechsten Richtlinie verfolgten Zielsetzungen, wie z. B. der Steuerneutralität und der Vermeidung von Doppelbesteuerungen, stehen mag.*

*56 Ohne ein Tätigwerden des Gemeinschaftsgesetzgebers bietet aber die von ihm eingeführte Regelung der Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer, so wie sie in der Sechsten Richtlinie festgelegt ist, keine Grundlage für ein Recht des Steuerpflichtigen, die Mehrwertsteuer unter den in Artikel 23 der Durchführungsverordnung vom 12. August 1968 genannten Umständen abzuziehen, und erlaubt es auch nicht, die eventuellen Anwendungsmodalitäten für ein solches Recht zu bestimmen (vgl. entsprechend Urteil vom 5. Dezember 1989 in der Rechtssache C-165/88, ORO Amsterdam Beheer und Concerto, Slg. 1989, 4081, Randnrn. 16 und 22 bis 24).*

*57 Darüber hinaus verleihen die Modalitäten der Durchführung des auf Artikel 23 der Durchführungsverordnung vom 12. August 1968 gestützten Mechanismus der Abzugsfähigkeit diesem den Charakter einer pauschalen und approximativen Regelung, so dass sie in keiner Weise gewährleisten, dass die Mehrwertsteuer, die als in der vom Arbeitgeber einem Arbeitnehmer gezahlten Erstattung enthalten gilt, tatsächlich einer Mehrwertsteuer entspricht, die von dem Arbeitnehmer aufgrund des Erwerbs des Fahrzeugs oder von mit der Benutzung des Fahrzeugs für die Zwecke der Tätigkeiten des Arbeitgebers zusammenhängenden Ausgaben entrichtet worden ist.*

*58 Zunächst geht nämlich aus den Randnummern 12 bis 15 des vorliegenden Urteils hervor, dass die Methode der Festsetzung des Prozentsatzes, zu dem die dem Arbeitnehmer gewährte Erstattung vom Arbeitgeber abgezogen werden kann, auf einer Schätzung des Anteils der mit einem Fahrzeug zusammenhängenden Ausgaben, die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, und der Ausgaben, die ihr unterliegen, beruht und dass der auf diese Weise errechnete Satz auf 12 % abgerundet worden ist, um der besonderen Lage der Fahrzeuge mit Dieselmotor Rechnung zu tragen.*

*59 Dass der Prozentsatz der Abzugsfähigkeit einen Näherungswert darstellt, ergibt sich ferner auch daraus, dass dieser Satz, wie in Randnummer 16 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, aufgrund der Herabsetzung des in den Niederlanden geltenden normalen Mehrwertsteuersatzes von 18,5 % auf 17,5 % von 13 % auf 12 % gesenkt worden ist. Es ist also aus diesem Anlass nicht berücksichtigt worden, dass die Senkung des normalen Mehrwertsteuersatzes um 1 % ohne Einfluss auf die mit dem Fahrzeug verbundenen Ausgaben blieb, die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen.*

*60 Schließlich geht aus den Randnummern 17 und 18 des vorliegenden Urteils hervor, dass die Erstattung, die dem Arbeitnehmer gewährt wird, und in Bezug auf die der streitige Abzug erfolgt, selbst Pauschalcharakter hat, da der Arbeitgeber von dieser Erstattung 12 % abziehen darf, soweit sie 0,6 NLG pro zurückgelegten Kilometer nicht überschreitet, und zwar unabhängig von der Höhe der Ausgaben und damit der Mehrwertsteuer, die der Arbeitnehmer im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Benutzung seines Fahrzeugs tatsächlich getragen hat.*

61 Dies bestätigt noch die Schlussfolgerung, dass sowohl die grundsätzliche Zulassung eines Rechts auf Abzug der Mehrwertsteuer aufgrund einer Erstattung, die einem Arbeitnehmer gewährt wird, der sein Fahrzeug für die Zwecke der Tätigkeiten des steuerpflichtigen Arbeitgebers benutzt, als auch die Bestimmung des Umfangs eines solchen Rechts und seiner Anwendungsmodalitäten ein Tätigwerden des Gemeinschaftsgesetzgebers erfordern würden.

62 Die erste Rüge der Kommission ist somit begründet.

Zur zweiten Rüge: Verstoß gegen Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie

Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

63 Die Kommission macht geltend, die Durchführungsverordnung vom 12. August 1968 verstoße auch gegen Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie, da diese Vorschrift den Vorsteuerabzug davon abhängig mache, dass der Steuerpflichtige eine gemäß Artikel 22 Absatz 3 erstellte Rechnung besitze, d. h. im Wesentlichen eine Rechnung, die ein Steuerpflichtiger einem anderen Steuerpflichtigen ausgestellt habe. Was einen Abzug in Bezug auf eine Erstattung angehe, die dem Arbeitnehmer gewährt werde und die mit der Benutzung seines Privatfahrzeugs verbundenen Kosten decken solle, sei der Besitz einer solchen Rechnung aber unmöglich.

64 Die niederländische Regierung macht dagegen geltend, das durch die in der vorstehenden Randnummer genannten Vorschriften aufgestellte Erfordernis, dass der Steuerpflichtige eine Rechnung besitzen müsse, sei aus Beweiszwecken eingeführt worden und die Sechste Richtlinie lasse andere Beweismittel zu, wie Artikel 18 Absatz 3 dieser Richtlinie erkennen lasse, wonach die Mitgliedstaaten die Bedingungen und die Modalitäten festlegen dürften, nach denen es einem Steuerpflichtigen gestattet werden könne, einen Abzug vorzunehmen, den er nicht nach den Absätzen 1 und 2 dieses Artikels vorgenommen habe.

65 Sodann bewirke die Verweisung des Artikels 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie auf Artikel 22 Absatz 3 der Richtlinie nicht, dass die Rechnung, wenn man sie als unbedingt erforderlich ansehe, eine von einem Steuerpflichtigen einem anderen Steuerpflichtigen ausgestellte Rechnung sein müsse, da Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie, der bestimme, welche Angaben auf einer Rechnung ausgewiesen sein müssten, ein solches Erfordernis in keiner Weise vorsehe.

66 Schließlich gehe auf jeden Fall aus Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie hervor, dass die Mitgliedstaaten von den Regelungen in Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a dieser Richtlinie abweichen und vorsehen dürften, dass andere Dokumente als eine Rechnung für den Nachweis zugelassen werden könnten, dass eine Ausgabe tatsächlich für die Zwecke des Steuerpflichtigen getätigt worden sei.

67 Wie dem auch sei, die Zielsetzungen und die allgemeine Systematik der Sechsten Richtlinie müssten einem rein formalen Erfordernis wie dem Besitz einer Rechnung vorgehen, insbesondere wenn sich erweise, dass eine solche Rechnung nicht beigebracht werden könne und andere Beweismittel, wie z. B. die in Randnummer 19 des vorliegenden Urteils genannten, vorhanden seien und es ermöglichten, betrügerischen Praktiken entgegenzutreten.

68 In Bezug auf Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie wendet die Kommission ein, das an die Stelle der Rechnung tretende Dokument, das in dieser Vorschrift genannt sei, müsse auf jeden Fall von einem Steuerpflichtigen einem anderen Steuerpflichtigen ausgestellt werden, wie aus Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a der Richtlinie hervorgehe. Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c schreibe darüber hinaus vor, dass der betroffene Mitgliedstaat die Kriterien, denen ein solches Dokument entsprechen müsse, festgelegt haben müsse.

69 Was die den Mitgliedstaaten durch Artikel 18 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie eingeräumte Befugnis angehe, könne von dieser nur bei Umsätzen Gebrauch gemacht werden, die ein Recht auf Steuerabzug eröffneten, was bei Umsätzen, die wie im vorliegenden Fall zwischen einem steuerpflichtigen Arbeitgeber und seinem nicht steuerpflichtigen Arbeitnehmer getätigt würden, nicht der Fall sei.

70 Ebenso wie die niederländische Regierung macht die Regierung des Vereinigten Königreichs geltend, Artikel 18 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie ermächtige die Mitgliedstaaten, besondere Vorschriften vorzusehen, durch die die Ausübung des Rechts auf Steuerabzug in Fällen geregelt werden solle, in denen eine Rechnung nicht vorgelegt werden könne.

*Würdigung durch den Gerichtshof*

71 Artikel 18 der Sechsten Richtlinie betrifft nur die Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug, während das Bestehen dieses Rechts als solches unter Artikel 17 dieser Richtlinie fällt.

72 Wie aus der Prüfung der ersten Rüge der Kommission hervorgeht, erfolgt der Abzug eines Teils der einem Arbeitnehmer für die Benutzung eines Privatfahrzeugs zu beruflichen Zwecken gewährten Erstattung durch den steuerpflichtigen Arbeitgeber unter Verstoß gegen Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie.

73 Insoweit kann sich ein Mitgliedstaat nicht auf Artikel 18 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten die Bedingungen und Modalitäten festzulegen ermächtigt sind, nach denen einem Steuerpflichtigen gestattet werden kann, einen Abzug vorzunehmen, den er nicht gemäß den in den Absätzen 1 und 2 dieses Artikels vorgeschriebenen Modalitäten vorgenommen hat, für seine Absicht berufen, die Bedingungen der Ausübung eines Rechts auf Vorsteuerabzug, das nach der Sechsten Richtlinie nicht zugelassen ist, zu regeln.

74 Was die Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a und 22 Absatz 3 Buchstaben a und c der Sechsten Richtlinie angeht, ergibt sich aus dem Wortlaut dieser Vorschriften, dass der Steuerpflichtige, um den Abzug gemäß Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a dieser Richtlinie vornehmen zu können, grundsätzlich eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument, das ihm von einem anderen Steuerpflichtigen ausgestellt worden ist, besitzen muss.

75 Da aber eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung zwischen Steuerpflichtigen nicht vorliegt und demzufolge keine Möglichkeit besteht, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument zwischen Steuerpflichtigen vorzulegen, kann der aufgrund von Artikel 23 der Durchführungsverordnung vom 12. August 1968 zulässige Mehrwertsteuerabzug jedenfalls nur unter Nichtbeachtung der Erfordernisse erfolgen, die Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie für die Ausübung eines Rechts auf Vorsteuerabzug aufstellt.

76 Die zweite Rüge der Kommission ist somit begründet.

77 Nach alledem hat das Königreich der Niederlande dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen, dass es unter Verstoß gegen die Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a und 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie vorsieht, dass ein mehrwertsteuerpflichtiger

*Arbeitgeber einen Teil der einem Arbeitnehmer für die Benutzung eines Privatfahrzeugs zu beruflichen Zwecken gewährten Erstattung abziehen kann.*

## **Kostenentscheidung**

*Kosten*

*78 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission die Verurteilung des Königreichs der Niederlande beantragt hat und dieses mit seinem Vorbringen unterlegen ist, sind ihm die Kosten aufzuerlegen. Nach Artikel 69 § 4 der Verfahrensordnung tragen die Mitgliedstaaten und die Organe, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten.*

## **Tenor**

*Aus diesen Gründen*

*hat*

*DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)*

*für Recht erkannt und entschieden:*

- 1. Das Königreich der Niederlande hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen, dass es unter Verstoß gegen die Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a und 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage - in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer - Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung - vorsieht, dass ein mehrwertsteuerpflichtiger Arbeitgeber einen Teil der einem Arbeitnehmer für die Benutzung eines Privatfahrzeugs zu beruflichen Zwecken gewährten Erstattung abziehen kann.*
- 2. Das Königreich der Niederlande trägt die Kosten des Verfahrens.*
- 3. Das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland trägt seine eigenen Kosten.*