

61998J0338

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 8 november 2001. - Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Koninkrijk der Nederlanden. - Niet-nakoming - Artikelen 17, lid 2, sub a, en 18, lid 1, sub a, van Zesde BTW-richtlijn - Nationale regeling die werkgever toestaat, zeker percentage van kostenvergoeding die werknemer ontvangt voor gebruik van privé-voertuig voor beroepsdoeleinden, als voorbelasting af te trekken. - Zaak C-338/98.

Jurisprudentie 2001 bladzijde I-08265

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Aftrek van voorbelasting - Nationale regeling die werkgever toestaat, zeker percentage van kostenvergoeding die werknemer ontvangt voor gebruik van privé-voertuig voor beroepsdoeleinden, als voorbelasting af te trekken - Ontoelaatbaarheid

(Richtlijn 77/388 van Raad, art. 17, lid 2, sub a, en 18, lid 1, sub a)

Samenvatting

\$\$Een lidstaat die voorziet in de aftrek door een aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen werkgever van een gedeelte van de kostenvergoeding die een werknemer ontvangt voor het gebruik van een privé-voertuig voor beroepsdoeleinden, komt de verplichtingen niet na die krachtens de artikelen 17, lid 2, sub a, en 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, op hem rusten.

Uit de bewoordingen van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn volgt dat het recht op aftrek dat deze bepaling de belastingplichtige toekent, betrekking heeft op de belasting over de toegevoegde waarde die is voldaan voor de goederen en diensten die door een andere belastingplichtige aan hem zijn geleverd respectievelijk ten behoeve van hem zijn verricht. Enerzijds kan de omstandigheid dat een werknemer zijn eigen voertuig gebruikt in het kader van de activiteiten van zijn werkgever, niet tot gevolg hebben dat deze werknemer de hoedanigheid krijgt van belastingplichtige" in de zin van de Zesde richtlijn, noch derhalve in de zin van artikel 17,

lid 2, sub a, van deze richtlijn, ook al worden de aan dat gebruik verbonden kosten door de werkgever vergoed. Anderzijds kan het feit dat een werknemer zijn eigen voertuig gebruikt in het kader van de activiteiten van zijn werkgever, geen levering aan die werkgever vormen in de zin van de Zesde richtlijn. Dit betekent dat noch het aan de werknemer toebehorende voertuig, noch de brandstof die dit voertuig verbruikt, op de enkele grond dat de afschrijving van dit voertuig en de kosten van brandstof ter zake van bedoeld gebruik gedeeltelijk door de werkgever worden vergoed, kan worden geacht aan de belastingplichtige werkgever te zijn geleverd" in de zin van artikel 17, lid 2, sub a, voornoemd.

Bij gebreke van enige goederenlevering of dienstverrichting tussen twee belastingplichtigen en, bijgevolg, van iedere mogelijkheid dat tussen die belastingplichtigen een factuur of een als zodanig dienst doend document wordt uitgereikt, kan de krachtens de betrokken nationale regeling toegestane aftrek van belasting over de toegevoegde waarde per definitie slechts plaatsvinden in strijd met de eisen die artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn voor de uitoefening van een recht op aftrek stelt.

(cf. punten 44, 46-48, 75-77 en dictum)

Partijen

In zaak C-338/98,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, aanvankelijk vertegenwoordigd door E. Mennens en E. Traversa en vervolgens door E. Traversa en H. M. H. Speyart als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk der Nederlanden, vertegenwoordigd door M. A. Fierstra, C. Wissels en J. van Bakel als gemachtigden,

verweerder,

ondersteund door

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, vertegenwoordigd door M. Ewing als gemachtigde, bijgestaan door N. Pleming, QC, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

interveniënt,

betreffende een verzoek aan het Hof om vast te stellen dat het Koninkrijk der Nederlanden de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen door, in strijd met de artikelen 17, lid 2, sub a, en 18, lid 1, sub a, 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), in de versie voortvloeiend uit richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde - werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18), te voorzien in de aftrek door een aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen werkgever van een gedeelte van de kostenvergoeding die een werknemer ontvangt voor het gebruik van een privé-voertuig voor beroepsdoeleinden,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: S. von Bahr, president van de Vierde kamer, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, D. A. O. Edward, A. La Pergola (rapporteur), M. Wathelet en C. W. A. Timmermans, rechters,

advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,

griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de pleidooien van partijen ter terechtzitting van 5 april 2001, waarbij de Commissie werd vertegenwoordigd door H. M. H. Speyart, het Koninkrijk der Nederlanden door J. van Bakel en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland door G. Amodeo als gemachtigde, bijgestaan door N. Fleming,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 31 mei 2001,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 14 september 1998, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen het Hof krachtens artikel 169 EG-Verdrag (thans artikel 226 EG) verzocht vast te stellen dat het Koninkrijk der Nederlanden de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen door, in strijd met de artikelen 17, lid 2, sub a, en 18, lid 1, sub a, 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), in de versie voortvloeiend uit richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde - werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18; hierna: Zesde richtlijn"), te voorzien in de aftrek door een aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW") onderworpen werkgever van een gedeelte van de kostenvergoeding die een werknemer ontvangt voor het gebruik van een

privé-voertuig voor beroepsdoeleinden.

2 Bij beschikking van de president van het Hof van 21 april 1999 is het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland toegelaten tot interventie ter ondersteuning van de conclusies van het Koninkrijk der Nederlanden.

Het gemeenschapsrecht

3 Artikel 4 van de Zesde richtlijn bepaalt:

1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

[...]

4. De in lid 1 gebezigde term ,zelfstandig sluit van de belastingheffing loontrekkenden en andere personen uit, voorzover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

[...]"

4 Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn omschrijft de levering van een goed" als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

5 Artikel 17 van de Zesde richtlijn, getiteld Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", bepaalt in lid 2, aanhef en sub a:

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 in het binnenland 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".

6 Artikel 18 van de Zesde richtlijn, getiteld Wijze van uitoefening van het recht op aftrek", luidt als volgt:

1. Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige:

a) voor de in artikel 17, lid 2, sub a, bedoelde aftrek in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur;

[...]

3. De lidstaten stellen de voorwaarden en voorschriften vast volgens welke een belastingplichtige een aftrek mag verrichten indien hij deze niet overeenkomstig de bepalingen van de leden 1 en 2 heeft toegepast.

[...]"

7 Artikel 22, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

Iedere belastingplichtige moet voor goederen, geleverd aan, en voor diensten verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon een factuur of een als

zodanig dienst doend document uitreiken. [...]

Evenzo moet iedere belastingplichtige een factuur uitreiken voor de vooruitbetalingen die aan hem worden gedaan voordat een van de in de eerste alinea bedoelde leveringen van goederen is verricht of voor de vooruitbetalingen die door een andere belastingplichtige, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon aan hem worden gedaan voordat de dienst is verricht."

8 Artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn bepaalt:

De lidstaten stellen de criteria vast volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur."

Het nationale recht

9 Artikel 23 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting van 12 augustus 1968 (Staatsblad 1968, nr. 423), zoals gewijzigd bij besluit van 17 december 1997 (Staatsblad 1997, nr. 761; hierna: Uitvoeringsbesluit van 12 augustus 1968"), bepaalt:

Onverminderd het bepaalde in artikel 15, tweede en vijfde lid, van de wet, komt in gevallen waarin een werknemer een aan hem toebehorende auto bezigt in het kader van de onderneming van zijn werkgever en daarvoor van deze een kostenvergoeding ontvangt, bij de werkgever voor aftrek in aanmerking een door Onze Minister vast te stellen percentage van de kostenvergoeding, voorzover deze niet behoort tot het loon in de zin van de loonbelasting."

10 Artikel 16 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting van 30 augustus 1968 (Staatscourant 1968, nr. 169), zoals gewijzigd bij ministeriële regeling van 14 oktober 1998 (Staatscourant 1998, nr. 204), stelt het bij de werkgever voor aftrek in aanmerking komende percentage van de kostenvergoeding vast op 12 %.

11 Volgens de toelichting van de Nederlandse regering komt dit percentage overeen met het gewogen gemiddelde van de BTW die begrepen is in de verschillende kostencomponenten verbonden aan het houden en het gebruik van een voertuig.

12 Meer bepaald volgt uit de gegevens die de Nederlandse regering in antwoord op een vraag van het Hof heeft verschaft, dat er bij de vaststelling van het betrokken percentage rekening mee is gehouden, dat de door de werkgever aan de werknemer toegekende kostenvergoeding wordt geacht zowel de uitgaven van de werknemer te dekken waarover BTW is betaald, zoals de aanschaf van het voertuig, de aanschaf van brandstof en de kosten van onderhoud of reparaties, als die waarover geen BTW verschuldigd is, zoals de belastingen in verband met het houden van het voertuig of de verzekeringspremies.

13 Volgens de Nederlandse autoriteiten is gemiddeld circa 20 % à 21,5 % van de totale met het houden en het gebruik van een voertuig verbonden kosten niet aan BTW onderworpen. Voor voertuigen met een dieselmotor, die ongeveer 10 % van het Nederlandse wagenpark uitmaken, ligt dit gemiddelde percentage echter hoger.

14 Nu derhalve slechts 78,5 % à 80 % van het bedrag van de door de werkgever aan zijn werknemer betaalde vergoeding wordt geacht uitgaven van laatstgenoemde te dekken waarover BTW tegen het normale tarief van 17,5 % is betaald, is berekend dat deze vergoeding een reeds door de werknemer betaald BTW-gedeelte van 12,08 % à 12,28 % omvat.

15 Dit percentage is afgerond op 12 %, met name om rekening te houden met de bijzondere situatie van voertuigen met een dieselmotor.

16 In antwoord op een vraag van het Hof heeft de Nederlandse regering verder nog verduidelijkt, dat het aftrekbare percentage in 1992 is verlaagd van 13 % naar 12 % omdat het in Nederland

gehanteerde normale BTW-tarief in dat jaar is verlaagd van 18,5 % naar 17,5 %.

17 Aangaande het bedrag van de aan de werknemer betaalde kostenvergoeding waarvoor de BTW-aftrek van 12 % geldt, heeft de Nederlandse regering in antwoord op de vragen van het Hof alsook ter terechtzitting te kennen gegeven, dat deze aftrek door de Nederlandse belastingdienst wordt toegestaan voorzover de vergoeding niet meer dan 0,60 NLG per kilometer bedraagt.

18 Volgens de Wet op de loonbelasting 1964 en de bepalingen ter uitvoering van deze wet, vormt de kostenvergoeding daarentegen een deel van het loon van de werknemer voor het bedrag waarmee zij 0,60 NLG per kilometer overschrijdt.

19 Op het gebied van de controle bepalen diverse nationale belastingvoorschriften, dat de werkgever een gescheiden administratie moet voeren van de vergoedingen die aan de werknemer worden betaald voor het gebruik van zijn privé-voertuig voor bedrijfsdoeleinden, en dat die administratie onder meer het aantal kilometers moet vermelden waarvoor de vergoeding is betaald. Voor de bewijsstukken aan de hand waarvan de toelaatbaarheid van de aftrek kan worden vastgesteld gelden geen bijzondere vormvoorschriften, maar zij dienen gegevens te bevatten inzake de voor beroepsdoeleinden gemaakte reizen, de locaties waarnaar de werknemer zich heeft begeven en de afstanden die hij heeft afgelegd. Daartoe dient de werknemer periodiek opgave te doen.

De precontentieuze procedure

20 Bij brief van 2 februari 1993 heeft de Commissie de Nederlandse regering meegedeeld, dat artikel 23 van het Uitvoeringsbesluit van 12 augustus 1968 volgens haar in strijd is met de Zesde richtlijn, omdat deze bepaling aftrek van BTW door de belastingplichtige werkgever toestaat zonder dat is voldaan aan de voorwaarde betreffende het bezit van een factuur als bedoeld in artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn.

21 Bij brief van 5 juli 1993 heeft de Nederlandse regering geantwoord, dat de betrokken aftrek niet kan worden bekritiseerd op louter formele gronden, ontleend aan het ontbreken van een tussen belastingplichtigen uitgereikte factuur. Onder aanhaling van het arrest van 8 maart 1988, Intiem (165/86, Jurispr. blz. 1471), stelde zij, dat enkel van belang is dat de uitgaven waarop de aftrek betrekking heeft, zijn gedaan ten behoeve van de activiteiten van de belastingplichtige werkgever, hetgeen in casu het geval is.

22 Op 10 mei 1995 heeft de Commissie het Koninkrijk der Nederlanden een aanmaningsbrief gezonden. Hoewel zij daarin leek te erkennen, dat de uitgaven waarvoor de betrokken aftrek geldt beroepsuitgaven zijn en dat die aftrek dus niet in strijd is met het in artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn neergelegde beginsel, wees de Commissie wederom met klem op het in artikel 18, lid 1, sub a, van de richtlijn voorgeschreven bezit van een factuur. Zij onderstreepte hierbij, dat de inachtneming van dit vereiste een waarborg is voor de rechtmatigheid en de doorzichtigheid van het systeem en bescherming biedt tegen fraude.

23 Nadat de Nederlandse regering in een brief van 10 juli 1995 te kennen had gegeven haar vorige standpunt te handhaven, heeft de Commissie haar op 17 oktober 1996 een aanvullende aanmaningsbrief gezonden waarin zij stelde, de in geding zijnde Nederlandse regeling nader te hebben onderzocht, en haar argumenten uiteenzette. Met name betoogde zij, dat het litigieuze recht op aftrek tevens in strijd is met artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, omdat de betrokken prestaties en leveringen in werkelijkheid niet door een andere belastingplichtige worden verricht ten behoeve van de belastingplichtige werkgever, doch ten behoeve van de eindverbruiker, namelijk de werknemer. De door laatstgenoemde betaalde belasting moet dan ook definitief te zijnen laste blijven, terwijl de door de werkgever aan de werknemer betaalde vergoeding buiten de werkingssfeer van de BTW valt, omdat zij niet kan worden beschouwd als de tegenprestatie voor een belastbare handeling.

24 Hoewel de Nederlandse regering niet ontkende, dat de nationale regeling op gespannen voet staat met de tekst van de artikelen 17, lid 2, sub a, en 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, betoogde zij in haar brief van 16 december 1996, dat de regeling niettemin in overeenstemming is met de beginselen van de BTW en dat deze beginselen moeten prevaleren boven de tekst van de richtlijn. Het litigieuze recht op aftrek heeft betrekking op goederen en diensten die verband houden met de beroepsactiviteit van de belastingplichtige werkgever en voorkomt een ongewenste cumulatie van belasting die de neutraliteit van de belasting verstoort.

25 Op 22 september 1997 heeft de Commissie het Koninkrijk der Nederlanden een met redenen omkleed advies gezonden. Daarin nodigde zij deze lidstaat uit, binnen een termijn van twee maanden na kennisgeving van het advies, de nodige maatregelen te treffen om zich ernaar te voegen.

26 De Nederlandse regering heeft hierop gereageerd bij brief van 28 november 1997, waarin zij te kennen gaf dat zij in hoofdzaak bij haar standpunt bleef en in het bijzonder uiteenzette, dat de nationale wetgeving de nodige waarborgen biedt tegen frauduleus gebruik van de in geding zijnde forfaitaire aftrek.

27 Aangezien het Koninkrijk der Nederlanden geen gevolg gaf aan het met redenen omklede advies, heeft de Commissie besloten het onderhavige beroep in te stellen.

Ten gronde

Het eerste middel, ontleend aan schending van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn

Argumenten van partijen

28 Volgens de Commissie is een van de essentiële elementen van het BTW-stelsel, dat de handelingen die recht op aftrek geven, worden verricht tussen belastingplichtigen. Het geheel van belastbare verrichtingen is als een ketting die niet kan worden verbroken. Dit blijkt onder meer uit artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, volgens welke bepaling de aftrekbare BTW bestaat in de BTW welke verschuldigd of voldaan is voor goederen die zijn geleverd aan of diensten die zijn verricht ten behoeve van een belastingplichtige door een andere belastingplichtige.

29 Gelet op de duidelijke bewoordingen van deze bepaling is een afwijking van het aldus geformuleerde beginsel slechts mogelijk voorzover de gemeenschapswetgever daarin voorziet. Bovendien is de noodzaak om zich aan de bewoordingen van de Zesde richtlijn te houden des te klemmender, daar alle wetgeving op fiscaal gebied haar toepassingsgebied duidelijk moet afbakenen en nauwkeurige regels moet bevatten. Indien van die bewoordingen mocht worden afgeweken, zou dit tot verschillende toepassingen van de communautaire wetgeving in de diverse lidstaten leiden.

30 De Commissie stelt, dat de goederen en diensten waarop de aftrekgeregeling van artikel 23 van het Uitvoeringsbesluit van 12 augustus 1968 betrekking heeft, in casu niet aan de belastingplichtige werkgever worden geleverd, maar aan de werknemer, een niet-belastingplichtige eindverbruiker die het betrokken voertuig mede, zo niet overwegend, voor privé-doeleinden gebruikt. Dit betekent dat het gedeelte van de door de werkgever betaalde kostenvergoeding dat deze krachtens bovenvermelde nationale wetgeving mag aftrekken, geen belasting is die drukt op een transactie tussen belastingplichtigen, doch een forfaitaire vergoeding ter dekking van een deel van de BTW op leveringen of diensten die zijn verricht ten behoeve van een eindverbruiker.

31 De Nederlandse regering meent daarentegen, dat het in artikel 23 van het Uitvoeringsbesluit van 12 augustus 1968 neergelegde recht op aftrek volkomen in overeenstemming is met de doelstellingen van het gemeenschappelijk BTW-stelsel.

32 Dit stelsel beoogt namelijk de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van zijn activiteiten als voorbelasting betaalde belasting. Aldus wordt een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten gewaarborgd, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan (arrest van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655).

33 In casu is de vergoeding van de kosten die de werknemer ten behoeve van de activiteiten van zijn werkgever maakt, voor die werkgever wel degelijk een last die drukt op de eindprijs van de goederen of diensten die hij in het kader van zijn activiteiten als belastingplichtige aanbiedt, zodat hij de op die kostenvergoeding drukkende BTW moet kunnen aftrekken. Zonder deze aftrekmogelijkheid zouden economisch identieke situaties ongelijk worden behandeld op grond van louter formele verschillen, namelijk naargelang de werknemer zijn eigen voertuig dan wel dat van zijn werkgever gebruikt om prestaties te verrichten in het kader van de activiteiten van de werkgever. Dit zou in strijd zijn met de rechtspraak van het Hof (zie arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin, C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229) en onvermijdelijk leiden tot een verstoring van de mededinging.

34 Indien de aftrek niet wordt toegestaan, leidt dit volgens de Nederlandse regering bovendien tot dubbele belastingheffing. Dan wordt namelijk eerst definitief BTW geïnd over de uitgaven die de werknemer heeft gedaan in verband met zijn voertuig. Vervolgens wordt BTW geheven over de eindprijs van de door de belastingplichtige werkgever aangeboden goederen of diensten, op welke eindprijs de hiervoor genoemde uitgaven drukken doordat zij door de werkgever zijn vergoed.

35 Een dergelijke situatie zou dan ook in strijd zijn met de beginselen van neutraliteit van heffing, voorkoming van dubbele heffing en heffing uitsluitend bij de eindverbruiker, alle doelstellingen die door de Zesde richtlijn worden nagestreefd.

36 Zowel de Commissie als de Nederlandse regering beroepen zich tot staving van hun betoog op het arrest Intiem, reeds aangehaald, waarin het Hof de aftrekbaarheid heeft aanvaard van de BTW die door een belastingplichtige was betaald aan een andere belastingplichtige, waarmee hij een overeenkomst tot levering van benzine aan zijn werknemers had gesloten.

37 De Commissie meent dat in casu drie aspecten ontbreken die het Hof in het arrest Intiem, reeds aangehaald, van beslissend belang heeft geacht. In de eerste plaats ontbreekt in casu een afspraak tussen de belastingplichtige werkgever en een andere belastingplichtige om voor rekening van die werkgever goederen aan diens werknemers te laten leveren, zodat evenmin levering in juridische zin aan die werkgever plaatsvindt. In de tweede plaats zijn de goederen waarvoor het litigieuze recht op aftrek geldt, niet bestemd voor exclusief gebruik in het kader van de activiteiten van de belastingplichtige werkgever. In de derde plaats is in de onderhavige zaak geen sprake van enige facturering door de belastingplichtige leverancier aan de belastingplichtige werkgever.

38 De Nederlandse regering ziet in het arrest Intiem, reeds aangehaald, echter een bevestiging, dat bij de uitlegging van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn de economische realiteit op de voorgrond moet worden gesteld.

39 De regering van het Verenigd Koninkrijk meent op haar beurt, dat de onderhavige procedure betrekking heeft op een meer algemene problematiek, namelijk het recht van een belastingplichtige om de BTW die is begrepen in de uitgaven die zijn werknemers in het kader van de economische activiteit van de onderneming doen, af te trekken. Als voorbeelden noemt zij de in het kader van een dienstreis door de werknemer gemaakte kosten van logies, maaltijden of vervoer of de kosten in verband met de aanschaf van gereedschap door een werknemer die op een werkterrein elders is tewerkgesteld.

40 De regering van het Verenigd Koninkrijk wijst in dit verband op de in deze lidstaat gangbare praktijk waarbij de werkgever de brandstof vergoedt van werknemers die hun voertuig ten behoeve van de activiteiten van hun werkgever gebruiken. Daartoe wordt een vergoeding betaald die is berekend op basis van het aantal afgelegde kilometers, de cilinderinhoud van het voertuig en de reële nationale gemiddelde brandstofkosten, waarna de werkgever de daarop drukkende BTW aftrekt.

41 Een dergelijke regeling is haars inziens volkomen gerechtvaardigd, omdat de belastingplichtige geen reeksen kwitanties hoeft te controleren en te bewaren, welke last onevenredig zwaar zou zijn in verhouding tot het bedrag van de betrokken belastingen. De eis dat de brandstof rechtstreeks aan de werkgever wordt geleverd, zou bovendien uitvallen in het nadeel van de kleinste ondernemingen, omdat deze geen tankpasovereenkomsten met brandstofleveranciers kunnen sluiten.

42 Concluderend stelt de regering van het Verenigd Koninkrijk, dat uitsluitend de economische realiteit maatgevend is, te weten dat een belastingplichtige die een vergoedingstelsel hanteert in werkelijkheid brandstof geleverd krijgt door tussenkomst van zijn werknemers, zonder dat het er in dit verband toe doet, wie de eigenaar van het voertuig is.

Beoordeling door het Hof

43 Teneinde te beoordelen of de litigieuze nationale bepalingen verenigbaar zijn met artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, moet om te beginnen worden gewezen op de recente uitspraak van het Hof volgens welke artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn nauwkeurig de voorwaarden voor het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek van BTW noemt en deze bepaling de lidstaten geen enkele beoordelingsmarge laat bij de toepassing ervan (arrest van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 35).

44 In de tweede plaats volgt uit de bewoordingen van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, dat het recht op aftrek dat deze bepaling de belastingplichtige toekent, betrekking heeft op de BTW die is voldaan voor de goederen en diensten die door een andere belastingplichtige aan hem zijn geleverd respectievelijk ten behoeve van hem zijn verricht.

45 Artikel 4, leden 1 en 4, van de Zesde richtlijn preciseert dienaangaande uitdrukkelijk, dat een loontrekkende die voor zijn werkgever optreedt, niet als belastingplichtige kan worden aangemerkt.

46 Uit deze bepaling volgt, dat de omstandigheid dat een werknemer zijn eigen voertuig gebruikt in het kader van de activiteiten van zijn werkgever, niet tot gevolg kan hebben dat deze werknemer de hoedanigheid krijgt van belastingplichtige" in de zin van de Zesde richtlijn, noch derhalve in de zin van artikel 17, lid 2, sub a, ook al worden de aan dat gebruik verbonden kosten door de werkgever vergoed.

47 Voorts moet ingevolge artikel 5 van de Zesde richtlijn onder levering van een goed worden verstaan de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over dat goed te beschikken. Vastgesteld moet worden, dat wanneer een werknemer zijn eigen voertuig gebruikt in het kader van de activiteiten van zijn werkgever, zulks geen levering aan die werkgever kan vormen in de hier bedoelde zin.

48 Derhalve kan noch het aan de werknemer toebehorende voertuig, noch de brandstof die dit voertuig verbruikt, op de enkele grond dat de afschrijving van dit voertuig en de kosten van brandstof ter zake van bedoeld gebruik gedeeltelijk door de werkgever worden vergoed, worden geacht aan de belastingplichtige werkgever te zijn geleverd" in de zin van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

49 Uit de voorgaande overwegingen komt dus duidelijk naar voren, dat uit de bewoordingen van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn geen recht op aftrek van BTW kan worden afgeleid in de omstandigheden als bedoeld in artikel 23 van het Uitvoeringsbesluit van 12 augustus 1968.

50 Anders dan de Nederlandse regering stelt, laat het arrest Intiem, reeds aangehaald, voor het overige geen andere conclusie toe.

51 Blijkens punt 14 van dat arrest was het Hof immers van oordeel, dat de door de Zesde richtlijn voorziene regeling van de BTW-aftrek slechts voorzover mogelijk aldus moet worden toegepast, dat de werkingssfeer ervan samenvalt met het terrein van de beroepsactiviteiten van de belastingplichtige.

52 Voorts blijkt uit punt 16 van het arrest Intiem, reeds aangehaald, dat het Hof artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn in dier voege heeft kunnen uitleggen dat daardoor de verenigbaarheid met deze bepaling van de litigieuze aftrekregeling werd bevestigd, door met name in aanmerking te nemen dat de werkgever voor eigen rekening goederen aan zijn werknemers had laten leveren en hij bijgevolg van de leverancier facturen had ontvangen waarmee de BTW voor de aldus geleverde goederen aan hem in rekening werd gebracht.

53 In die omstandigheden was aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, inzonderheid de voorwaarde betreffende het bestaan van een tussen belastingplichtigen verrichte levering, wel degelijk voldaan, zodat deze bepaling inderdaad kon worden toegepast.

54 Aangaande de in casu centraal staande aftrekregeling daarentegen is hierboven uiteengezet, dat deze niet is te rijmen met de bewoordingen van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, omdat geen sprake is van een levering tussen belastingplichtigen.

55 Toegegeven moet worden, dat deze ingevolge de formulering van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn geboden oplossing wellicht niet volledig strookt met het doel van deze bepaling en met bepaalde doelstellingen van de Zesde richtlijn, zoals de neutraliteit van de belasting en het voorkomen van dubbele belastingheffing.

56 Zonder tussenkomst van de gemeenschapswetgever biedt de door deze ingevoerde regeling van BTW-aftrek, zoals vastgelegd in de Zesde richtlijn, de belastingplichtige echter geen grondslag voor een recht op aftrek van BTW in de omstandigheden als bedoeld in artikel 23 van het Uitvoeringsbesluit van 12 augustus 1968. Evenmin laat zij toe, de eventuele toepassingsmodaliteiten van een dergelijk recht te bepalen (zie, naar analogie, arrest van 5 december 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto, C-165/88, Jurispr. blz. 4081, punten 16 en 22-24).

57 Wat dit laatste betreft zij bovendien opgemerkt, dat de uitvoeringsmodaliteiten van het op artikel 23 van het Uitvoeringsbesluit van 12 augustus 1968 gebaseerde aftrekmechanisme daaraan een forfaitair en approximatief karakter verlenen, zodat geenszins wordt verzekerd dat de BTW die wordt geacht in de door de werkgever aan zijn werknemer betaalde kostenvergoeding te zijn begrepen, daadwerkelijk overeenkomt met BTW die de werknemer heeft betaald in verband met de aanschaf van het voertuig of de uitgaven die zijn verbonden met het gebruik daarvan ten behoeve van de activiteiten van de werkgever.

58 Uit de punten 12 tot en met 15 van het onderhavige arrest blijkt namelijk om te beginnen, dat de methode ter bepaling van het percentage van de aan de werknemer betaalde kostenvergoeding dat door de werkgever kan worden afgetrokken, is gebaseerd op een schatting van de verhouding tussen de wel en de niet aan BTW onderworpen uitgaven die verbonden zijn met het houden van een voertuig, en dat het aldus verkregen percentage is afgerond op 12 % teneinde rekening te houden met de bijzondere situatie van voertuigen met een dieselmotor.

59 Het approximatieve karakter van de aftrek blijkt ook uit de omstandigheid dat, zoals in punt 16 van dit arrest is uiteengezet, het percentage van aftrekbaarheid is verlaagd van 13 % naar 12 % nadat het in Nederland toegepaste normale BTW-tarief was verlaagd van 18,5 % naar 17,5 %. Bij die gelegenheid is dus geen rekening gehouden met de omstandigheid, dat de daling van het normale BTW-tarief met 1 % niet van invloed was op de niet aan BTW onderworpen kosten die met het houden van een voertuig verbonden zijn.

60 Tot slot volgt uit de punten 17 en 18 van het onderhavige arrest, dat de aan de werknemer betaalde vergoeding waarop de in geding zijnde aftrekbaarheid betrekking heeft, zelf van forfaitaire aard is, omdat de werkgever 12 % van die vergoeding mag aftrekken voorzover deze een bedrag van 0,60 NLG per afgelegde kilometer niet te boven gaat, ongeacht het bedrag van de uitgaven, en dus van de BTW, die de werknemer daadwerkelijk heeft gedaan in verband met de aanschaf en het gebruik van zijn voertuig.

61 De voorgaande overwegingen bieden nadere steun aan de conclusie, dat zowel de principiële erkenning van een recht op aftrek van de BTW ter zake van een kostenvergoeding welke wordt betaald aan de werknemer die zijn voertuig voor de activiteiten van de belastingplichtige werkgever gebruikt, als de bepaling van de omvang van een dergelijk recht en de toepassingsvoorwaarden daarvan, een optreden van de gemeenschapswetgever zou vergen.

62 In die omstandigheden moet het eerste middel van de Commissie gegrond worden verklaard.

Het tweede middel, ontleend aan schending van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn

Argumenten van partijen

63 De Commissie stelt dat het Uitvoeringsbesluit van 12 augustus 1968 ook in strijd is met artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, aangezien laatstgenoemde bepaling het recht op aftrek van als voorbelasting betaalde BTW afhankelijk stelt van het bezit door de belastingplichtige van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van deze richtlijn opgestelde factuur, dat wil zeggen, in wezen, een factuur die door een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige is uitgereikt. In het geval van een aftrek ter zake van een aan de werknemer betaalde vergoeding die bedoeld is om de kosten te dekken die deze in verband met het gebruik van zijn privé-voertuig heeft gemaakt, is het bezit van een dergelijke factuur uitgesloten.

64 De Nederlandse regering brengt hiertegen allereerst in, dat het in de hiervoor vermelde bepalingen gestelde vereiste van een factuur een bewijsrechtelijke functie heeft en dat de Zesde richtlijn andere bewijsmiddelen toelaat, zoals blijkt uit artikel 18, lid 3, van de richtlijn, dat de lidstaten toestaat de voorwaarden en voorschriften vast te stellen volgens welke een belastingplichtige een aftrek mag verrichten indien hij deze niet overeenkomstig de bepalingen van de leden 1 en 2 van dat artikel heeft toegepast.

65 Verder betoogt zij, dat de verwijzing in artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn naar artikel 22, lid 3, niet betekent dat de factuur, voorzover zij onontbeerlijk mocht zijn, door een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige moet zijn uitgereikt. Een dergelijk vereiste is namelijk nergens te vinden in artikel 22, lid 3, sub b, dat bepaalt welke vermeldingen op de factuur moeten voorkomen.

66 Tenslotte volgt volgens de Nederlandse regering hoe dan ook uit artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn, dat de lidstaten mogen afwijken van de voorschriften van artikel 22, lid 3, sub a, van deze richtlijn en mogen bepalen dat andere documenten dan een factuur kunnen worden toegelaten als bewijs dat een uitgave daadwerkelijk ten behoeve van de belastingplichtige is gedaan.

67 Wat hiervan ook zij, volgens de Nederlandse regering moeten de doelstellingen en het algehele stelsel van de Zesde richtlijn prevaleren boven een louter formeel vereiste als het bezit van een factuur, met name wanneer een dergelijke factuur niet beschikbaar is en wanneer alternatieve bewijsmiddelen zoals die genoemd in punt 19 van dit arrest voorhanden zijn en voldoende waarborgen bieden om frauduleuze praktijken te kunnen tegengaan.

68 Met betrekking tot artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn voert de Commissie aan, dat het als factuur dienst doende document waarnaar deze bepaling verwijst, hoe dan ook door een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige moet zijn uitgereikt, zoals blijkt uit artikel 22, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn. Volgens de Commissie verlangt artikel 22, lid 3, sub c, bovendien, dat de betrokken lidstaat de criteria heeft vastgelegd waaraan een dergelijk ander document moet voldoen.

69 Wat betreft de mogelijkheid die artikel 18, lid 3, van de Zesde richtlijn de lidstaten biedt, meent de Commissie dat hiervan slechts gebruik kan worden gemaakt indien sprake is van verrichtingen die recht op aftrek geven. Verrichtingen tussen een belastingplichtige werkgever en een niet-belastingplichtige werknemer, zoals die welke in casu aan de orde zijn, voldoen hieraan niet.

70 Evenals de Nederlandse regering betoogt de regering van het Verenigd Koninkrijk, dat artikel 18, lid 3, van de Zesde richtlijn de lidstaten toestaat bijzondere regels vast te stellen ter

reglementering van de uitoefening van het recht op aftrek in gevallen waarin geen factuur kan worden overgelegd.

Beoordeling door het Hof

71 Artikel 18 van de Zesde richtlijn heeft enkel betrekking op de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek, terwijl het bestaan op zich van een dergelijk recht onder artikel 17 van deze richtlijn valt.

72 Zoals uit de bespreking van het eerste middel van de Commissie naar voren komt, is de aftrek door een belastingplichtige werkgever van een gedeelte van de kostenvergoeding die aan een werknemer wordt betaald voor het gebruik van een privé-voertuig voor beroepsdoeleinden, in strijd met artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

73 Dit betekent dat artikel 18, lid 3, van de Zesde richtlijn, dat de lidstaten toestaat de voorwaarden en voorschriften vast te stellen volgens welke een belastingplichtige een aftrek mag verrichten indien hij deze niet overeenkomstig de bepalingen van de leden 1 en 2 van dat artikel heeft toegepast, een lidstaat geen steun kan bieden wanneer hij de voorwaarden wil vaststellen voor de uitoefening van een recht op aftrek dat krachtens de Zesde richtlijn niet is toegestaan.

74 Met betrekking tot de artikelen 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, sub a en c, van de Zesde richtlijn zij erop gewezen, dat blijkens de bewoordingen van deze bepalingen de belastingplichtige die de in artikel 17, lid 2, sub a, van voornoemde richtlijn bedoelde aftrek wil toepassen, in beginsel over een factuur of over een als zodanig dienst doend document moet beschikken, dat hem door een andere belastingplichtige is uitgereikt.

75 Vastgesteld moet worden, dat bij gebreke van enige goederenlevering of dienstverrichting tussen twee belastingplichtigen en, bijgevolg, van iedere mogelijkheid dat tussen die belastingplichtigen een factuur of een als zodanig dienst doend document wordt uitgereikt, de krachtens artikel 23 van het Uitvoeringsbesluit van 12 augustus 1968 toegestane aftrek van BTW per definitie slechts kan plaatsvinden in strijd met de eisen die artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn voor de uitoefening van een recht op aftrek stelt.

76 In die omstandigheden moet het tweede middel van de Commissie gegrond worden verklaard.

77 Uit de voorgaande overwegingen volgt, dat het Koninkrijk der Nederlanden de ingevolge het Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen, door in strijd met de artikelen 17, lid 2, sub a, en 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn te voorzien in de aftrek door de BTW-plichtige werkgever van een gedeelte van de kostenvergoeding die een werknemer ontvangt voor het gebruik van een privé-voertuig voor beroepsdoeleinden.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

78 Ingevolge artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voorzover dit is gevorderd. Aangezien het Koninkrijk der Nederlanden in het ongelijk is gesteld, moet het overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten worden verwezen. Voor het overige zullen de lidstaten en de instellingen die in het geding zijn tussengekomen, overeenkomstig artikel 69, lid 4, van dat Reglement hun eigen kosten dragen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

rechtdoende, verstaat:

1) Door in strijd met de artikelen 17, lid 2, sub a, en 18, lid 1, sub a, 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, in de versie voortvloeiend uit richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde - werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen, te voorzien in de aftrek door een aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen werkgever van een gedeelte van de kostenvergoeding die een werknemer ontvangt voor het gebruik van een privé-voertuig voor beroepsdoeleinden, is het Koninkrijk der Nederlanden de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet nagekomen.

2) Het Koninkrijk der Nederlanden wordt verwezen in de kosten.

3) Het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland draagt zijn eigen kosten.