

61996C0043

Conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 13 november 1997. - Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Franse Republiek. - Niet-nakoming - Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad - Artikel 17, leden 2 en 6 - Recht op aftrek - Uitsluiting door nationale bepalingen daterende van vóór de Zesde richtlijn. - Zaak C-43/96.

Jurisprudentie 1998 bladzijde I-03903

Conclusie van de advocaat generaal

1 In deze zaak verzoekt de Commissie het Hof krachtens artikel 169 EG-Verdrag, vast te stellen dat Frankrijk zijn verplichtingen krachtens de Zesde richtlijn(1), in het bijzonder artikel 17, lid 2, ervan, niet is nagekomen door niet toe te staan, dat belastingplichtigen onder bepaalde omstandigheden BTW over vervoermiddelen die voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, in aftrek brengen.

De toepasselijke gemeenschapsbepalingen

2 Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalt:

"Voor zover 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 Artikel 17, lid 6, van de richtlijn bepaalt evenwel:

"Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag."

4 Het in de eerste zin van deze bepaling bedoelde besluit van de Raad is tot nu toe uitgebleven.

De in geding zijnde Franse regeling

5 Artikel 237 van bijlage II van de Franse Code général des impôts (hierna: "CGI") bepaalt:

"Recht op aftrek [van BTW] bestaat niet voor voertuigen of machines, van welke aard ook, bestemd voor het vervoer van personen of voor gemengd gebruik, die tot de vaste activa behoren of, geen vaste activa zijnde, niet bestemd zijn voor wederverkoop in nieuwe staat."

6 Behoudens enkele uitzonderingen, geldt deze regel voor rijwielen, motorrijwielen, particuliere auto's, schepen, vliegtuigen en helikopters. Hij geldt niet voor bedrijfsvoertuigen zoals lichte en zware vrachtwagens en tractoren. Voor helikopters bestaat het recht op aftrek ook niet wanneer zij gebruikt worden voor luchtfotografie, reclameactiviteiten, pilotenopleiding of topografische of geodetische werkzaamheden.(2)

7 De Commissie stelt, dat artikel 237 van bijlage II van de CGI, zoals door de Franse belastingdienst uitgelegd en toegepast, in strijd is met artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, doordat het de belastingplichtigen het recht op aftrek van BTW ontzegt voor goederen die "het gereedschap of het object" ("l'outil ou l'objet même") van hun werkzaamheid zijn. Met die uitdrukking beperkt de Commissie het voorwerp van haar beroep tot gevallen waarin de betrokken goederen "zozeer noodzakelijk zijn, dat zij een absolute voorwaarde zijn voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid zelf", in tegenstelling tot de gevallen waarin de goederen "de uitoefening van de werkzaamheid aanzienlijk vergemakkelijken".

8 Als voorbeeld van een goed dat een echt gereedschap van de werkzaamheid van een belastingplichtige is, noemt de Commissie in haar verzoekschrift een onderneming die helikopters gebruikt voor andere werkzaamheden in de lucht dan personenvervoer. In haar aanmaningsbrief van 6 september 1991 had de Commissie nog het geval genoemd van een rijsschool, die auto's nodig heeft om rijlessen te kunnen geven. Na een wijziging van de Franse wettelijke regeling(3), waardoor thans aftrek van BTW mogelijk is voor auto's die uitsluitend voor het geven van rijlessen worden gebruikt, is de Commissie hier niet meer op teruggekomen.

9 Daarentegen heeft het beroep van de Commissie geen betrekking op, bijvoorbeeld, auto's die door handelsreizigers of dierenartsen worden gebruikt. Hoewel een auto de werkzaamheden van die personen aanzienlijk vergemakkelijkt, kan men hem volgens de Commissie in die gevallen niet beschouwen als een "tool of the trade".

10 De Franse Republiek alsook het Verenigd Koninkrijk, dat aan haar zijde is geïntervenieerd, betogen dat artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de richtlijn de handhaving toelaat van de gehele Franse regeling die, gelijk ook de Commissie erkent, dateert van vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn. Ik sluit mij bij dat standpunt aan.

11 De Commissie stelt, dat de Franse Republiek de bepalingen van artikel 17, lid 6, uitlegt zonder rekening te houden met hun context. Volgens haar is de term "uitsluiting" in de tweede alinea van artikel 17, lid 6, een verkorte weergave van de zinsnede "uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, (...) zijn (...) uitgesloten" in de tweede zin van de eerste alinea van hetzelfde artikel. Uitgaven ter zake van goederen die het rechtstreekse object van de werkzaamheid van de belastingplichtige zijn, kunnen in geen geval op één lijn worden gesteld met uitgaven zonder strikt professioneel karakter en kunnen, bijgevolg, niet het voorwerp zijn van de in de tweede alinea bedoelde uitsluiting.

12 Deze analyse klopt echter niet. Volgens de eerste zin van artikel 17, lid 6, eerste alinea, moet de Raad regels vaststellen voor de aanwijzing van de "uitgaven [waarvoor] geen recht op aftrek van de [BTW] bestaat". De tekst vervolgt dan: "De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten."(4) Zowel uit de tekst als uit de opzet van deze alinea blijkt, dat van de Raad werd verwacht dat hij gedetailleerde bepalingen zou vaststellen betreffende alle

categorieën uitgaven waarvoor geen recht op aftrek bestaat, inclusief - maar niet uitsluitend - uitgaven zonder strikt professioneel karakter.

13 Volgens de tweede alinea van artikel 17, lid 6, kunnen de lidstaten, "totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden (...) elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van [de Zesde] richtlijn voorzag". De tweede alinea houdt dus verband niet met de tweede zin van de eerste alinea, maar met de eerste zin: de lidstaten kunnen ingevolge de tweede alinea alle uitsluitingen handhaven op de gebieden waarvoor de Raad krachtens de eerste zin van artikel 17, lid 1, gemeenschappelijke regels moet vaststellen.

14 Deze analyse vindt bevestiging in de wetsgeschiedenis van artikel 17, lid 6. In haar toelichting bij het voorstel voor de Zesde richtlijn(5) zette de Commissie uiteen, dat

"bepaalde uitgaven, ook indien deze in het kader van de normale bedrijfsuitoefening worden gedaan, mede tot het bevredigen van persoonlijke behoeften dienen en dat op de verdeling van dergelijke uitgaven in een \$bedrijfsdeel' en een \$particulier deel' geen scherpe controle kan worden uitgeoefend".(6)

15 Artikel 17, lid 6, van het voorstel luidde dan ook:

"Er bestaat geen aanspraak op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde welke drukt op:

a) de uitgaven voor logies, onderdak, restauratie, voedsel, dranken, ontspanning en personenvervoer, indien het geen uitgaven betreft van ondernemingen welke, hoofdzakelijk of bijkomstig, dergelijke werkzaamheden uitvoeren;

b) de weelde-uitgaven;

c) de representatiekosten;

(...)"

16 In de eerste plaats blijkt hieruit, dat de Commissie bij de redactie van het voorstel niet slechts erop bedacht was, dat bepaalde uitgaven van belastingplichtigen geen strikt professioneel karakter hebben, maar ook dat bij bepaalde uitgaven, ofschoon gedaan in het kader van de normale bedrijfsuitoefening, moeilijk kan worden gezegd, in hoeverre het bedrijfsuitgaven en in hoeverre particuliere uitgaven zijn.(7) In de tweede plaats maakt een vergelijking tussen de voorgestelde en de vastgestelde tekst van artikel 17, lid 6, duidelijk, dat ofschoon de lidstaten op het moment van vaststelling van de Zesde richtlijn het in grote lijnen eens waren waar het bepaalde soorten van uitgaven betreft, met name weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning en representatie, zij geen overeenstemming konden bereiken over de behandeling van uitgaven voor personenvervoer.

17 Andere aanwijzingen omtrent wat volgens de Commissie zelf de punten waren waarover op het moment van vaststelling van de Zesde richtlijn de beslissing werd aangehouden, zijn te vinden in haar in de eerste zin van artikel 17, lid 6, bedoelde voorstellen. Het voorstel van de Commissie van 25 januari 1983 voor een Twaalfde richtlijn van de Raad(8) bevatte - naast regels inzake de uitsluiting van aftrek voor vervoerskosten(9), uitgaven voor verblijf, eten en drinken(10), representatiekosten(11), uitgaven voor ontspanning en weelde-uitgaven(12) - gedetailleerde bepalingen inzake vervoermiddelen. Volgens artikel 1, lid 1, van het voorstel bestond geen recht op aftrek van BTW ter zake van "het aanschaffen, de vervaardiging of invoer, de leasing of huur, het gebruik, de ombouw, het herstel en het onderhoud van personenauto's, pleziervaartuigen, privévliegtuigen of motorfietsen". "Personenauto" werd gedefinieerd als "alle wegvoertuigen, met inbegrip van de daarbij behorende aanhangwagens, andere dan die welke, gezien hun constructie

of uitrusting, uitsluitend zijn bestemd voor het vervoer van goederen, welke zijn bestemd voor industrieel of agrarisch gebruik of welke, met inbegrip van de plaats van de bestuurder, meer dan negen zitplaatsen bevatten". Artikel 1, lid 2, bevatte uitzonderingen voor:

- "a) voertuigen, bestemd voor het vervoer tegen betaling van personen;
- b) voertuigen, bestemd voor het geven van rijlessen of voor het oefenen;
- c) voertuigen, bestemd voor de verhuur;
- d) voertuigen, welke deel uitmaken van de bedrijfsvoorraad van een onderneming".

18 Op 20 februari 1984 diende de Commissie een gewijzigd voorstel in(13), waarin personenauto's en motorfietsen een andere behandeling kregen. In artikel 1 werd een nieuw lid 1 bis ingevoegd, volgens hetwelk de lidstaten het recht op aftrek van BTW voor die goederen moesten beperken. Verder werd een nieuw artikel 3 bis voorgesteld, dat luidde als volgt:

"De belastingplichtige kan voor in de artikelen 1, 2 en 3 opgesomde uitgaven, indien hij aantoont dat zij volledig voor professionele doeleinden zijn gebruikt, toepassing van artikel 17, lid 2, van richtlijn 77/388/EEG vragen.

De lidstaten handhaven of voeren een stelsel van controle a posteriori in dat erop gericht is een strikt professioneel gebruik van de desbetreffende uitgaven te waarborgen."

19 De overeenkomstig de eerste zin van artikel 17, lid 6, ingediende voorstellen van de Commissie (thans ingetrokken in verband met de hardnekkige verschillen van mening in de Raad) beoogden derhalve de vaststelling van gemeenschappelijke regels inzake de beperkingen van het recht op aftrek van voorbelasting voor vervoermiddelen in het algemeen en van de draagwijdte van de afwijkingen ten gunste van bepaalde soorten ondernemingen zoals rij scholen of autoverhuurbedrijven, of meer in het algemeen, voor belastingplichtigen die een uitsluitend gebruik voor bedrijfsdoeleinden konden aantonen. Met andere woorden, die voorstellen betroffen precies de punten waarom het in deze zaak gaat.

20 In de loop van de procedure heeft de Commissie erop gewezen, dat bepalingen die de belastingaftrek voor personenauto's en dergelijke uitsluiten, het BTW-stelsel ernstig verstoren. Zij stelt, dat Frankrijk niet duidelijk heeft weten te maken, waarom voor personenauto's en de andere betrokken vervoermiddelen een bijzondere regeling noodzakelijk is, en dat de Franse regeling onevenredig is met het ermee beoogde doel van fraudepreventie. De gevallen waarin dergelijke goederen voor particuliere behoeften worden gebruikt, zouden langs de normale weg geregeld kunnen worden, dat wil zeggen door pratisering van de aftrek van voorbelasting overeenkomstig de artikelen 17 en 19 dan wel door belastingheffing over het eindverbruik overeenkomstig de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2.

21 Het lijkt mij niet nodig, dat Frankrijk in deze procedure de juistheid van zijn regeling aantoont. Zoals reeds gezegd, blijkt duidelijk uit de tekst en de wetsgeschiedenis van artikel 17, lid 6, alsook uit de voorstellen die de Commissie overeenkomstig de eerste zin van die bepaling heeft ingediend, dat er nog geen gemeenschappelijke regels inzake de aftrek van BTW op personenauto's en dergelijke bestaan en dat, zolang die regels niet zijn vastgesteld, de lidstaten alle uitsluitingen kunnen handhaven die zij bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn op dat gebied toepasten. Artikel 17, lid 6, machtigt de lidstaten niet enkel, zoals de Commissie lijkt te beweren, om maatregelen ter bestrijding van fraude te handhaven, waarvan de rechter de wettigheid aan het evenredigheidsbeginsel zou moeten toetsen.

22 In elk geval vind ik het niet zo bijzonder verbazend, dat naar het oordeel van sommige lidstaten vervoermiddelen voor personen aan een bijzondere regeling moeten worden onderworpen. Zoals

de Commissie zelf uiteenzette in de toelichting bij haar voorstel voor een Zesde richtlijn, is het erg moeilijk het privégebruik van dergelijke goederen te controleren; in het geval van luxe voertuigen zijn privégebruik en zakelijk gebruik bovendien vaak nauwelijks van elkaar te onderscheiden. Daarenboven vormt de zeer grote waarde van die goederen een sterke prikkel om het privégebruik ervan te verzwijgen. Om dezelfde redenen beperken sommige lidstaten de aftrekbaarheid van uitgaven ter zake van personenauto's ook in het kader van de inkomsten- en de vennootschapsbelasting.(14)

23 Het blijft echter betreurenswaardig dat de Raad op dit punt geen overeenstemming heeft weten te bereiken. Zoals de Commissie ter terechtzitting overtuigend heeft uiteengezet, leiden regels die de belastingplichtigen niet toestaan de BTW over zulke belangrijke uitgavenposten af te trekken, tot een ernstige verstoring van de werking en de neutraliteit van het BTW-stelsel. Bovendien betwijfel ik, of het gevaar van belastingontduiking de volledige uitsluiting van dergelijke goederen van de aftrekregeling wel kan rechtvaardigen.

24 Maar het is evenzeer duidelijk, dat het probleem enkel door de wetgever kan worden opgelost. Een goede illustratie hiervan is de zwakte van het criterium dat de Commissie in deze procedure heeft voorgesteld. Het enkele feit dat een personenvoertuig een "tool of the trade" is, belet niet dat er ergens belasting wordt ontdoken of eindgebruik niet wordt belast. Andersom, een personenvoertuig dat geen "tool of the trade" is, kan bedrijfsmatig toch van wezenlijk belang zijn, getuige de voorbeelden die de Commissie zelf geeft van gevallen die buiten de sfeer van deze zaak vallen, namelijk auto's die gebruikt worden door handelsreizigers of dierenartsen op het platteland. Het - wellicht noodzakelijkerwijs - simplistische criterium dat de Commissie het Hof in deze zaak heeft voorgesteld, staat in schril contrast met de veel verfijndere regels in haar voorstel voor een Twaalfde richtlijn. Hoe dan ook is het duidelijk dat, zoals Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk opmerken, het hier gesuggereerde criterium geen grondslag in de Zesde richtlijn heeft.

25 Anders dan de Commissie betoogt, kan hetgeen ik uiteenzette in punt 78 en 79 van mijn conclusie in de zaak Lennartz(15), haar geen steun bieden. Zoals het Verenigd Koninkrijk opmerkt, betoogde ik in die conclusie enkel, dat artikel 17, lid 6, geen basis biedt voor een algemene uitsluiting, zoals een regel die goederen behandelt als waren zij volledig bestemd voor privégebruik, wanneer de omvang van het bedrijfsmatige gebruik zeer gering is. Mij baserend op het voorstel voor een Zesde richtlijn en het voorstel voor een Twaalfde richtlijn kwam ik tot de conclusie, dat de maatregelen waarop de laatste zin van artikel 17, lid 6, het oog heeft, maatregelen zijn betreffende bijzondere categorieën goederen, zoals motorvoertuigen, waarvan moeilijk kan worden vastgesteld of zij voor bedrijfsmatige doeleinden worden gebruikt. De Franse regeling die hier in geding is, is duidelijk zo'n maatregel.

Conclusie

26 Mitsdien geef ik het Hof in overweging:

- 1) het beroep van de Commissie te verwerpen;
- 2) de Commissie te verwijzen in de kosten van de procedure.

(1) - 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).

(2) - Documentation administrative de base (DB) van de Franse belastingdienst (série 3 C A, division D, feuillets 1532 en 1533, stand op 1 mei 1990), in bijlage bij het verweerschrift.

(3) - *Artikel 237 septies A van de CGI, ingevoerd bij artikel 13 van de wet van 26 juli 1991.*

(4) - *De andere taalversies in aanmerking genomen, moet "in no circumstances" in de Engelse versie worden gelezen als "not in any event"; vgl. de Nederlandse ("in elk geval"), de Franse ("en tout état de cause"), en de Duitse versie ("auf jeden Fall").*

(5) - *Bulletin van de Europese Gemeenschappen, supplement 11/73.*

(6) - *Ibid., blz. 20.*

(7) - *Zie in dezelfde zin de tweede overweging van de considerans van het voorstel voor een Twaalfde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uitgaven waarvoor geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat [COM(82) 87 def.; PB 1983, C 37, blz. 8].*

(8) - *Aangehaald in voetnoot 7.*

(9) - *Artikel 2.*

(10) - *Artikel 3.*

(11) - *Artikel 4.*

(12) - *Artikel 5.*

(13) - *COM(84) 84 def. (PB C 56, blz. 7).*

(14) - *Zie bijvoorbeeld voor Frankrijk, Lefebvre F.: Fiscal 1996, blz. 162, 163 en 309, en voor het Verenigd Koninkrijk, UK Tax Guide, Butterworths, 1995-1996, blz. 479 en 480.*

(15) - *Arrest van 11 juli 1991 (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795).*