CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL C. STIX-HACKL

van 31 mei 2001 [1]

I — Het voorwerp van het geding

1. Het onderhavige beroep strekt tot vaststelling dat het Koninkrijk der Nederlanden, 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 (hierna: „Zesde richtlijn") [2], te voorzien in de aftrek door een BTW-plichtige werkgever van een gedeelte van de kostenvergoeding voor het gebruik van een privévoertuig van een werknemer voor beroepsdoeleinden, zijn verplichtingen uit hoofde van het EG-Verdrag niet is nagekomen.

II — Het toepasselijke recht

A — *Gemeenschapsrecht*

2. Volgens artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn sluit de in de omschrijving van belastingplichtigen gebezigde term „zelfstandig" onder meer die personen van belastingheffing uit, die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan.

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

4. Artikel 17, lid 2, aanhef en sub a, luidt:

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

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

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.
2 — PB L 145, blz. 1.

5. Artikel 18, lid 1, aanhef en sub a, bepaalt:

„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."

6. Artikel 18, lid 3, luidt:

„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 en c, bepaalt:

„a) Iedere belastingplichtige moet voor goederen, geleverd aan en voor diensten, verricht voor een andere belastingplichtige, een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken en daarvan een dubbel bewaren.

Evenzo moet iedere belastingplichtige een factuur uitreiken voor de vooruitbetalingen, die door een andere belastingplichtige aan hem worden gedaan voordat de levering of de dienst is verricht."

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

B — *Nationaal recht*

8. Artikel 23 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting van 12 augustus 1968 (hierna: „Uitvoeringsbesluit OB") luidt:

„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."

9. Artikel 16 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting van 30 augustus 1968 (hierna: „Uitvoeringsbeschikking OB") bepaalt:

„Het bij de werkgever voor aftrek in aanmerking komende percentage van de kostenvergoeding, bedoeld in artikel 23 [van het Uitvoeringsbesluit OB], bedraagt 12 percent of zoveel minder als de kosten naar verhouding niet binnen het Rijk zijn gemaakt."

10. Blijkens de toelichting van de Nederlandse regering komt het sinds 1992 geldende percentage van 12 % overeen met het gewogen gemiddelde van de BTW die begrepen is in de verschillende kostencomponenten verbonden aan het bezit en het gebruik van een auto.

11. Volgens deze regering is voor een vast percentage gekozen om praktische problemen bij de vaststelling van de exacte waarde te vermijden. Dit percentage houdt in de eerste plaats rekening met de vaste kosten, zoals de algemene afschrijving, verzekering, motorrijtuigenbelasting en de kosten voor het stallen en voor het onderhoud van de carrosserie van de auto. Voorts houdt het rekening met de variabele kosten, dat wil zeggen de afschrijving op het gebruik van de auto en de kosten voor motorbrandstof, olie, banden en reparaties.

12. Op een aantal van die kostencomponenten, zoals motorrijtuigenbelasting en verzekeringspremies, wordt overigens geen BTW geheven. De BTW-vrije kosten vormen ongeveer 20 tot 21,5 % van de totale autokosten. Bij dieselauto's ligt dit percentage iets hoger. Uitgaande van een percentage van 20 % komt men bij een algemeen BTW-tarief van 17,5 % tot een tarief van 12,28 %. Ervan uitgaande dat de BTW-vrije kosten 21,5 % van de totale kosten vormen, komt men tot een tarief van 12,08 %. Teneinde rekening te houden met het grote aantal dieselauto's, namelijk 10 % van het voertuigenpark, is het percentage forfaitair op 12 % vastgesteld.

13. Volgens de „Wet op de loonbelasting 1964" en de uitvoeringsbepalingen vormt de kostenvergoeding een deel van het loon van de werknemer, voorzover deze meer dan 0,60 NLG per kilometer bedraagt.

14. De BTW-aftrek in verband met de kostenvergoeding wordt gecontroleerd aan de hand van de boekhouding van de werkgever, die op grond van een reeks voorschriften van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Wet op de inkomstenbelasting een gescheiden boekhouding voor de kostenvergoedingen moet voeren. De bijbehorende documenten behoeven niet een bepaalde vorm te hebben. Zij moeten echter informatie bevatten over de gemaakte dienstreizen, de plaatsen waar de

werknemer naar toe is gereisd en de afgelegde afstand (periodieke berichtgeving door de werknemer).

III — De precontentieuze procedure en de procedure voor het Hof

15. De Commissie is van mening dat het feit dat een gedeelte van de kostenvergoeding die werknemers voor het gebruik van hun privé-voertuig voor beroepsdoeleinden wordt verleend, van de door de werkgever verschuldigde BTW mag worden afgetrokken, in strijd is met de Zesde richtlijn en heeft daarom krachtens artikel 169 EG-Verdrag (thans artikel 226 EG) een niet-nakomingsprocedure tegen het Koninkrijk der Nederlanden ingeleid. Naar aanleiding van het antwoord van de Nederlandse regering op de aanmaningsbrief zond de Commissie haar op 17 oktober 1996 een aanvullende aanmaningsbrief. Aangezien het daarop volgende antwoord van 16 december 1996 de bezwaren van de Commissie niet wegnam, zond zij het Koninkrijk der Nederlanden op 22 september 1997 haar met redenen omkleed advies, waarin zij het verzocht binnen twee maanden de nodige maatregelen te treffen. Bij brief van 28 november 1997 antwoordde de Nederlandse regering, dat de Nederlandse regeling niet in strijd was met de gemeenschapsrechtelijke BTW-bepalingen en dat zij daarom niet aan het verzoek van de Commissie behoefde te voldoen.

16. Daar de Commissie bij haar standpunt bleef, stelde zij bij verzoekschrift van 11 september 1998, op 14 september 1998 daaraanvolgend ter griffie van het Hof ingeschreven, beroep in tegen het Koninkrijk der Nederlanden. Bij beschikking van 3 mei 1999 heeft de president van het Hof het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland toegelaten tot interventie ter ondersteuning van de conclusies van het Koninkrijk der Nederlanden.

17. De Commissie concludeert dat het het Hof behage:

1) vast te stellen dat het Koninkrijk der Nederlanden, door in strijd met de artikelen 17, lid 2, sub a, en 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) te voorzien in de aftrek door een BTW-plichtige werkgever van een gedeelte van de kostenvergoeding voor het gebruik van een privé-voertuig van een werknemer voor beroepsdoeleinden, zijn verplichtingen uit hoofde van het Verdrag niet is nagekomen;

2) het Koninkrijk der Nederlanden te verwijzen in de kosten.

IV — Onderzoek van de door de Commissie aangevoerde middelen

18. Het eerste middel betreft artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn en daarmee de voorwaarden voor het ontstaan van het recht op aftrek van de voorbelasting, het tweede middel daarentegen betreft artikel 18, lid 1, van de Zesde richtlijn en dus de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek van de voorbelasting.

A — *Eerste middel: schending van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn*

Argumenten van partijen en interveniënt

19. De Commissie gaat uit van het beginsel dat het systeem van aftrek van de voorbelasting alleen voor leveringen of prestaties van de ene aan de andere belastingplichtige geldt. Dit komt volgens haar ook duidelijk tot uitdrukking in artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

Het bepaalde in artikel 23 van het Uitvoeringsbesluit OB is haars inziens daarmee onverenigbaar, aangezien de daarin bedoelde goederen of diensten niet ten behoeve van een onderneming of ondernemer worden geleverd of verricht, doch ten behoeve van een eindverbruiker, te weten de werknemer als eigenaar van een auto die mede of zelfs overwegend voor privé-doeleinden wordt gebruikt.

Het aftrekbare gedeelte van de kostenvergoeding is dus geen belasting op een omzet tussen twee belastingplichtigen, maar komt overeen met de BTW op leveringen en diensten aan een eindverbruiker.

20. De Nederlandse regering voert als rechtvaardigingsgrond voor de mogelijkheid tot aftrek aan, dat het BTW-stelsel de belastingplichtigen beoogt te ontlasten om er op die manier voor te zorgen, dat alle economische activiteiten, ongeacht hun oogmerk of resultaat, volstrekt neutraal worden belast. [3]

In casu heeft de vergoeding van de kosten die de werknemer voor de auto draagt, uitsluitend betrekking op omzet die hij voor de werkgever maakt en die daarom op de eindprijs van het product of de dienst drukt. Dat is de reden waarom het desbetreffende gedeelte van de BTW moet kunnen worden afgetrokken.

3 — Arrest van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19).

Is dit niet mogelijk dan is er sprake van dubbele belasting: in de eerste plaats door middel van de BTW die de werknemer over de autokosten betaalt, en in de tweede plaats door middel van de BTW op de eindprijs waarin deze kosten zijn opgenomen. Dit is in strijd met de beginselen van neutraliteit van heffing, voorkoming van dubbele heffing en heffing uitsluitend bij de eindverbruiker.

21. De Commissie wijst in dit verband op de duidelijke en expliciete bewoordingen van artikel 17 van de Zesde richtlijn. Overigens verlangt het belastingrecht haars inziens in het algemeen een duidelijke omschrijving van zijn toepassingsgebied en overige regels, omdat het anders in de lidstaten verschillend zou worden toegepast.

Voorts beroept de Commissie zich op het arrest Intiem [4], waarin het Hof aanvaardde dat een nationale regeling de mogelijkheid bood om de aan de ondernemer in rekening gebrachte BTW af te trekken van de door hem verschuldigde BTW. De Commissie wijst hierbij op drie wezenlijke verschillen tussen de betrokken Nederlandse regeling en de haars inziens essentiële voorwaarden waaraan een nationale regel betreffende de mogelijkheid van aftrek volgens het Hof moest voldoen om verenigbaar te zijn met de Zesde richtlijn. In de eerste plaats is er in casu geen sprake van een afspraak tussen de belastingplichtige werkgever en een andere belastingplichtige betreffende een levering aan de werknemer voor rekening van die belastingplichtige werkgever, waardoor er in casu ook geen levering aan de werkgever in juridische zin plaatsvindt. Voorts zijn de goederen niet voor exclusief gebruik voor de activiteiten van de onderneming bestemd. Ten slotte is er in de onderhavige zaak geen sprake van directe facturering door een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige. Daar staat tegenover, dat het voor het recht op aftrek van voorbelasting niet nodig is, dat de goederen fysiek aan de werkgever worden afgeleverd. [5]

22. De Nederlandse regering ziet in het arrest Intiem echter een bevestiging dat bij de uitlegging van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn de economische realiteit op de voorgrond moet worden gesteld. Doorslaggevend is namelijk, of de werknemer zijn privé-voertuig ten behoeve van de onderneming van de werkgever gebruikt. Anders zouden economisch identieke situaties verschillend worden behandeld, hetgeen in strijd zou zijn met de rechtspraak van het Hof [6] en tot verstoringen van de mededinging tussen ondernemingen zou leiden.

23. De Commissie brengt hiertegen in, dat de situatie in de onderhavige zaak en die in de zaak Intiem in economisch opzicht weliswaar vergelijkbaar zijn, maar uit belastingtechnisch oogpunt wel degelijk

4 — Arrest van 8 maart 1988, (165/86, Jurispr. blz. 1471, punt 16).

5 — Arrest Intiem, (aangehaald in voetnoot 4, punt 14).

6 — Arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229).

van elkaar verschillen. Overigens moet het belastingrecht in het algemeen een evenwicht nastreven tussen hetgeen vanuit fiscaal oogpunt billijk lijkt en hetgeen voor het functioneren van het belastingstelsel noodzakelijk is en dient het maatregelen te bevatten om misbruik te voorkomen.

24. De Britse regering, interveniënte aan de zijde van de Nederlandse regering, wijst erop dat de onderhavige procedure heel algemeen betrekking heeft op het recht van de belastingplichtige werkgever om het aandeel van de BTW in die uitgaven af te trekken die de werknemer in het kader van de economische activiteit van de onderneming van de werkgever maakt. Dit geldt bijvoorbeeld voor logies- en verblijfkosten, taxikosten in het kader van een dienstrit of de aankoop van gereedschap door de werknemer.

Volgens de Britse regering moet worden uitgegaan van de economische realiteit: in werkelijkheid ontvangt de onderneming de benzine via haar werknemer, die op zijn beurt voor de onderneming optreedt, zonder dat de eigendom van de gebruikte auto een rol speelt.

Wat het aspect van de rechtstreekse facturering aan de belastingplichtige werknemer betreft, schildert de Britse regering de algemene praktijk in het Verenigd Koninkrijk van de kilometervergoeding voor werknemers. Deze vergoeding is haar inziens gerechtvaardigd, omdat de ondernemingen daardoor niet een enorme hoeveelheid kwitanties behoeven te controleren en te bewaren. Elke andere oplossing zou tot een verstoring van de mededinging leiden, aangezien in dat geval ondernemingen worden benadeeld die — wellicht wegens hun geringe omvang — niet met andere belastingplichtigen afspraken over de levering van brandstof kunnen maken.

25. De Commissie voert hiertegen aan, dat in het onderhavige geval de werknemers de brandstof op eigen naam en voor eigen rekening kopen. Het ontbreken van de bevoegdheid of de mogelijkheid om leveringscontracten te sluiten doet niets af aan de bewoordingen van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn en aan het feit dat de betrokken nationale regeling daarmee in strijd is.

Ten slotte verwerpt zij het argument van de Britse regering dat wanneer elke kostenvergoeding wordt uitgesloten, zelfs brandstof voor auto's van werknemers die ongeschikt zijn voor privé-gebruik, als aan de eindverbruiker geleverd zou moeten worden aangemerkt.

26. Algemeen verzet de Commissie zich ten slotte tegen de opvatting van de Britse en de Nederlandse regering met het argument dat hun opvattingen tot een uitlegging contra legem van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn leidt.

Beoordeling

27. Voor de oplossing van het rechtsprobleem in deze zaak moeten in de eerste plaats een aantal beginselen van het BTW-stelsel in herinnering worden gebracht.

28. Het meeste gewicht komt toe aan het door alle partijen genoemde beginsel van fiscale neutraliteit. Dit beginsel houdt in de eerste plaats in, dat de belastingheffing niet afhankelijk is van het aantal fasen in het productieproces. Voorts houdt het in, dat de belasting door de eindverbruiker moet worden gedragen.

29. De Nederlandse regeling eerbiedigt het beginsel van fiscale neutraliteit in zoverre, dat het recht op aftrek van de voorbelasting niet bij de werknemer zelf berust, ofschoon hij in eerste instantie de kosten, inclusief de BTW, moet dragen.

30. Evenmin is er volgens het Nederlandse stelsel sprake van belastingheffing binnen de keten van ondernemers.

31. De vraag is nu, of die keten door het optreden van de werknemer wordt verbroken en of, zelfs indien dat het geval is, in een aftrek kan worden voorzien.

32. De Commissie komt in dit verband in een a-contrario redenering terecht tot de conclusie, dat „de belasting niet meer aftrekbaar is zodra men aan het eind van de transactieketen is gekomen". [7]

33. Dat eind is in de aan de Nederlandse zaak ten grondslag liggende feiten echter bereikt. De regeling geldt namelijk wanneer de werknemer die zijn auto ten behoeve van de onderneming gebruikt, op eigen naam en voor eigen rekening optreedt, dat wil zeggen niet op naam en voor rekening van de werkgever, die de belastingplichtige is.

34. De Nederlandse regeling zou echter aanvaardbaar kunnen zijn, wanneer zij op de fictie zou berusten dat de werknemer in die gevallen als ondernemer zou worden beschouwd, en de Zesde richtlijn in dat geval ook in een dergelijk fictie zou voorzien. Een dergelijke regeling, zoals die bijvoorbeeld in artikel 28 bis, lid 4, van de Zesde richtlijn voor de incidentele levering van een nieuwe auto wordt getroffen, ontbreekt echter in de Zesde richtlijn.

7 — Arrest van 1 april 1982, Hong-Kong Trade (89/81, Jurispr. blz. I-1277, punt 9).

35. Overigens is ook het feit dat de werknemer de diensten of leveringen op zijn beurt ontvangt met het doel, deze althans ten dele ten behoeve van de onderneming, dat wil zeggen voor de belastingplichtige werkgever, te gebruiken, volgens de Zesde richtlijn niet doorslaggevend. Het BTW-stelsel berust weliswaar op het beginsel, dat niet degene die diensten ten behoeve van derden verricht, de belasting moet dragen, maar degene die in zijn eigen behoefte voorziet, dat wil zeggen de eindverbruiker, doch dit — algemene — beginsel kan slechts in aanmerking worden genomen voorzover het in het gemeenschapsrecht tot uitdrukking komt. Dat dit beginsel in het gemeenschapsrecht evenwel niet volledig is gewaarborgd, blijkt bijvoorbeeld uit de rechtspositie van de zogenoemde incidentele ondernemer, die — ofschoon hij verrichter van diensten ten behoeve van derden is — niet belastingplichtig is.

36. Met betrekking tot het aangevoerd risico van dubbele belastingheffing zij opgemerkt, dat het BTW-stelsel weliswaar de vermijding van dubbele belastingheffing beoogt, gelijk de Nederlandse regering ook terecht heeft beklemtoond, doch dat dit niet betekent dat de Zesde richtlijn niet in bepaalde gevallen de dubbele belastingheffing op de koop toeneemt. De niet-aftrekbare BTW wordt in dat geval namelijk een kostenfactor.

37. Algemeen blijkt uit het feit dat het doel, namelijk uitsluiting van dubbele belasting, nog niet is bereikt [8], in elk geval slechts, dat het gemeenschappelijk BTW-stelsel „het resultaat van een geleidelijke harmonisatie van de nationale wetgevingen [is]" [9] en dat slechts „een gedeeltelijke harmonisatie" [10] is bereikt.

38. Voor de volledige afschaffing van dubbele belasting is dus — evenals in andere gevallen [11] — de tussenkomst van de gemeenschapswetgever nodig. Tot die tijd moet echter de bepaling van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn in de thans geldende versie worden toegepast, dat wil zeggen met de mogelijkheid van dubbele belastingheffing. [12]

39. Het thans geldende gemeenschapsrecht staat dus geen aftrekmogelijkheid toe zoals die in de Nederlandse regeling is voorzien. Volledigheidshalve merk ik echter op, dat er fiscale constructies zijn, die een aftrek mogelijk maken, bijvoorbeeld de verkrijging op naam en voor rekening van de werkgever.

8 — Arrest van 5 december 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto (C-165/88, Jurispr. blz. I-4081, punt 23).

9 — Arrest ORO Amsterdam Beheer en Concerto (aangehaald in voetnoot 8, punt 21).

10 — Arrest ORO Amsterdam Beheer en Concerto (aangehaald in voetnoot 8, punt 21).

11 — Zie bijvoorbeeld de invoeging van artikel 26 bis (bijzondere regeling voor onder meer gebruikte goederen). Zie over de noodzaak om dubbele belasting te voorkomen de considerans van richtlijn 94/5/EG van de Raad van 14 februari 1994 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG — Bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten (PB L 60, blz. 16).

12 — Zie arrest ORO Amsterdam Beheer en Concerto (aangehaald in voetnoot 8, punt 24).

Hiervoor moet op het reeds meerdere malen genoemde arrest Intiem worden ingegaan en op de drie door de Commissie uitgewerkte criteria worden gewezen, op grond waarvan belastingaftrek door de werkgever als belastingplichtige mogelijk is. [13]

40. Bij vergelijking van de Nederlandse regeling met de in de rechtspraak ontwikkelde criteria blijkt echter het volgende: om te beginnen wordt de aftrek van voorbelasting toegestaan, zonder dat er een afspraak tussen de werkgever en de belastingplichtige leverancier behoeft te bestaan. Evenmin geschieden de leveringen voor rekening van de werkgever. Uit de door de Nederlandse regering overgelegde stukken blijkt voorts, dat de aan de werknemer geleverde goederen en diensten niet uitsluitend ten behoeve van de onderneming worden gebruikt; integendeel, zij worden ook voor privé-doeleinden gebruikt. Ten slotte stelt de Nederlandse regeling voor de aftrek niet als voorwaarde, dat de werkgever een factuur ontvangt waarmee hem de BTW in rekening wordt gebracht.

41. Ten slotte moet nog worden ingegaan op het argument van de Nederlandse regering dat berust op het arrest Madgett en Baldwin, namelijk dat bij de uitlegging van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn de economische realiteit zwaarder moet wegen dan de letterlijke bewoordingen van de bepaling.

In dit verband moet om te beginnen worden opgemerkt, dat het Hof in dat arrest weliswaar voor een van de bewoordingen afwijkende uitlegging heeft gekozen, doch dat het er in die zaak om ging, of een belastingplichtige tot een beroepsgroep behoorde en of de voor die beroepsgroep geldende uitzondering op hem van toepassing was. In de onderhavige zaak gaat het echter niet om de „formele hoedanigheid van de ondernemer" [14]: het lijdt in casu immers geen enkele twijfel, dat de werknemers geen belastingplichtige ondernemers zijn.

42. Voorts is het in beginsel zo, dat een op de bewoordingen gebaseerde uitlegging van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn overeenstemt met een op de ontstaansgeschiedenis gebaseerde uitlegging. Zo werd oorspronkelijk noch in de overeenkomstige vroegere bepaling van de Tweede richtlijn, namelijk artikel 11, noch in het voorstel van de Commissie voor het latere artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk gesproken van een „andere ondernemer".

43. Gelijk het Hof in het arrest in de zaak Genius Holding echter heeft vastgesteld, is de Raad bij de formulering van artikel 17, lid 2, sub a, zowel afgeweken van de formulering van artikel 11, lid 1, sub a, van de Tweede richtlijn als van die van artikel 17, lid 2, sub a, zoals dat in het voorstel van de Commissie voor de Zesde richtlijn was opgenomen. [15]

13 — Zie hiervoor punt 21.

14 — Arrest Madgett en Baldwin (aangehaald in voetnoot 6, punt 21).

15 — Arrest van 13 december 1989, (C-342/87, (C-43/96, Jurispr. blz. 4227, punt 12).

44. De Raad is met name van het voorstel van de Commissie afgeweken toen hij vastlegde, dat de goederen of diensten — juist — door „een andere belastingplichtige" moesten worden geleverd respectievelijk verricht.

45. Dat artikel 17 van de Zesde richtlijn niet in strijd met zijn bewoordingen kan worden uitgelegd, volgt ten slotte ook uit de rechtspraak van het Hof terzake. [16]

46. Uit een en ander volgt, dat de Nederlandse regeling met betrekking tot de aftrek van een gedeelte van de kostenvergoeding in strijd is met artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn. Het eerste middel van de Commissie is daarom gegrond.

B — *Tweede middel: schending van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn*

Argumenten van partijen en interveniënt

47. Volgens de Commissie is de nationale regeling in strijd met artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn voorzover die bepaling het recht op aftrek van voorbelasting afhankelijk stelt van het bezit van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn opgestelde factuur, dat wil zeggen een factuur die door de ene belastingplichtige aan de andere is uitgereikt, hetgeen in het Nederlandse stelsel niet is voorzien.

De Commissie wijst bovendien op het gevaar van misbruik waartoe de bijzonderheden van het Nederlandse stelsel zouden kunnen leiden.

48. De Nederlandse regering voert hiertegen aan, dat de bovengrens van de kilometervergoeding een bescherming tegen misbruik vormt. Voorts stelt zij, dat de verwijzing in artikel 18, lid 1, sub a, naar artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn niet betekent, dat de factuur door een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige moet worden uitgereikt. Uit artikel 22, lid 3, sub c, blijkt juist, dat op grond van andere documenten dan facturen mag worden aangetoond, dat een uitgave daadwerkelijk ten behoeve van de onderneming is gedaan.

De Nederlandse regering beklemtoont voorts, dat de factuur slechts een bewijsrechtelijke functie heeft. Het recht op aftrek van de voorbelasting bestaat ook, indien de factuur ontbreekt. Zo staat artikel 18,

16 — Arrest van 18 juni 1998, (Commissie/Frankrijk Jurispr. blz. I-3903, punt 16), betreffende de uitlegging van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn.

lid 3, van de Zesde richtlijn de lidstaten bijvoorbeeld toe, 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 heeft toegepast".

In het Nederlandse recht, bijvoorbeeld in de voor de werkgever geldende voorschriften betreffende de boekhouding, bestaan alternatieve bewijsmiddelen. De verplichtingen op het gebied van de administratie van de belastingplichtige bieden volgens haar voldoende bescherming tegen misbruik.

Ten slotte moet volgens haar de doelstelling van de Zesde richtlijn prevaleren boven een louter formeel vereiste, een zienswijze waarvoor ook het evenredigheidsbeginsel pleit.

49. De Britse regering is van mening, dat artikel 18, lid 3, van de Zesde richtlijn de lidstaten toestaat, bijzondere regels vast te stellen volgens welke een aftrek mogelijk is in gevallen waarin geen factuur kan worden overgelegd. [17]

17 — Zie hiervóór in punt 24 de opmerkingen van de Britse regering.

Beoordeling

50. Gelijk de Commissie terecht opmerkt, brengt een schending van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn een schending van artikel 18, lid 1, sub a, mee. Aangezien het niet om twee belastingplichtigen gaat, maar om de werkgever en zijn werknemer, kan er namelijk evenmin een factuur in de zin van artikel 22, lid 3, zijn.

51. Met betrekking tot de bewijsmiddelen moet worden opgemerkt, dat artikel 22, lid 3, sub c, weliswaar toestaat dat criteria worden vastgesteld volgens welke een document als factuur kan worden aangemerkt, doch dat daarmee een document in de zin van artikel 22, lid 3, sub a, wordt bedoeld, dat wil zeggen een document dat als factuur dienst doet en dat een belastingplichtige voor leveringen aan een andere belastingplichtige uitreikt. In de Nederlandse regeling is echter ook geen rol weggelegd voor een document dat aan die voorwaarden voldoet.

52. Ten aanzien van het beroep van de Nederlandse regering op artikel 18, lid 3, van de Zesde richtlijn moet worden opgemerkt, dat dit in zoverre niet slaagt, dat die bepaling de uitoefening van het recht op aftrek van de voorbelasting betreft. De wijze van uitoefening van dat recht is echter niet relevant, indien dat recht niet

eens is ontstaan. De lidstaten kunnen door middel van de vaststelling van „voorwaarden en voorschriften" in de zin van artikel 18, lid 3, van de Zesde richtlijn namelijk niet de voorwaarden voor het ontstaan van het recht op aftrek wijzigen.

53. Derhalve is ook het tweede middel van de Commissie gegrond.

V — Kosten

54. Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voorzover zulks is gevorderd. Aangezien het Koninkrijk der Nederlanden in het ongelijk is gesteld, moet het in de kosten worden verwezen. Volgens artikel 69, lid 4, dragen de lidstaten die in het geding zijn tussengekomen, hun eigen kosten. Het Verenigd Koninkrijk draagt daarom zijn eigen kosten.

VI — Conclusie

55. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging:

1) Vast te stellen dat het Koninkrijk der Nederlanden, 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, te voorzien in de aftrek door een BTW-plichtige werkgever van een gedeelte van de kostenvergoeding die een werknemer voor het gebruik van zijn privévoertuig voor beroepsdoeleinden wordt toegekend, zijn verplichtingen uit hoofde van het Verdrag niet is nagekomen.

2) Het Koninkrijk der Nederland te verwijzen in de kosten.

3) Vast te stellen dat het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland zijn eigen kosten zal dragen.