SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS JOSÉ LUÍS DA CRUZ VILAÇA
vom 8. Oktober 1987 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. I — Die Dritte Kammer des Hoge Raad der Nederlanden hat dem Gerichtshof eine Frage nach der Auslegung von Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 4 der Zweiten Richtlinie des Rates 67/228 vom 11. April 1967 [1] zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und von Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a und Absatz 6 der Sechsten Richtlinie des Rates 77/388 vom 17. Mai 1977 [2] zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2. Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen der Gesellschaft Leesportefeuille „Intiem" und dem niederländischen Fiskus.

3. Die klagende Gesellschaft vertreibt eine Lesemappe, die den Beziehern durch eine Reihe von Boten, die Arbeitnehmer der Gesellschaft sind, ins Haus geliefert wird. Da die Boten für den Betrieb ihre eigenen Kraftfahrzeuge benutzen, gewährt ihnen die Gesellschaft eine Vergütung zur Deckung der dadurch entstehenden Fahrtkosten.

4. Diese Vergütung erstreckt sich nicht auf den Kraftstoff, den die Boten bei ihrer Verteilertätigkeit verbrauchen. Insoweit gilt folgendes System: Bevor die Boten mit dem Ausfahren beginnen, füllen sie auf ihre Rechnung den Kraftstofftank ihres Fahrzeugs. Am Ende jedes Arbeitstags läßt die Gesellschaft auf ihre Kosten die Tanks der Fahrzeuge ihrer Boten an einer Tankstelle volltanken, die dem Unternehmen gegenüber liegt. Die Gesellschaft, die die Tankstelle betreibt, stellt dann der Klägerin den an die Boten ausgegebenen Kraftstoff in Rechnung.

5. Der Rechtsstreit geht darauf zurück, daß die niederländische Finanzverwaltung nicht zugelassen hat, daß die Klägerin die Mehrwertsteuer, die ihr für den an ihre Arbeitnehmer ausgegebenen Kraftstoff berechnet wurde, in voller Höhe abzog, und von der Klägerin Mehrwertsteuer nacherhoben hat.

6. Nach den niederländischen Rechtsvorschriften — es handelt sich um Artikel 23 des Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting von 1968 (Durchführungsverordnung über die Umsatzsteuer von 1968) in Verbindung mit Artikel 16 der Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting von 1968 (Durchführungserlaß über die Umsatzsteuer von 1968) — kann ein Unternehmen von der von ihm geschuldeten Steuer einen bestimmten, vom zuständigen Minister festgesetzten Prozentsatz der Kostenvergütung abziehen, die es seinen Arbeitnehmern für die Benutzung des eigenen Kraftfahrzeugs für Zwecke des Unternehmens zahlt.

7. Auf Einspruch entschied der Inspecteur der invoerrechten en accijnzen, daß diese

* Aus dem Portugiesischen übersetzt.

1 — ABl. Nr. 71 vom 14. 4. 1967, S. 1303/67.

2 — ABl. L 145 vom 13. 6. 1977, S. 1.

Bestimmungen sowohl auf die den Arbeitnehmern gezahlten Vergütungen als auch auf die Beträge anzuwenden seien, die für den von ihnen verbrauchten Kraftstoff gezahlt würden.

8. Diese Auffassung bestätigte der von der Klägerin angerufene Gerechtshof Amsterdam mit der Feststellung, daß der Kraftstoff an die Arbeitnehmer und nicht an die Gesellschaft geliefert werde und daß letztere daher die auf diesen Lieferungen lastende Mehrwertsteuer nicht abziehen könne.

9. Die Klägerin erhob Kassationsklage beim Hoge Raad, mit der sie geltend macht, der von ihren Arbeitnehmern verbrauchte Kraftstoff werde an das Unternehmen selbst im Rahmen seines Geschäftsbetriebs geliefert und daher seien die Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a und 15 Absatz 1 des Gesetzes von 1968 anzuwenden, nach denen sie zum Abzug der hierfür berechneten Mehrwertsteuer in voller Höhe berechtigt sei. Der Hoge Raad hält es für erforderlich, vor Entscheidung des Rechtsstreits den Gerichtshof um die Auslegung der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen zu ersuchen, die ich eingangs dieser Schlußanträge genannt habe.

10. Die Kommission, die niederländische Regierung und die Regierung der Bundesrepublik Deutschland haben schriftliche Erklärungen gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG abgegeben. Diese Erklärungen sind im Sitzungsbericht zusammengefaßt.

11. II — Wie sich aus meiner Darstellung ergibt, steht die Untersuchung des Mechanismus des im Rahmen des Mehrwertsteuersystems vorgesehenen Vorsteuerabzugs im Mittelpunkt des vom vorlegenden Gericht aufgeworfenen Problems.

12. Der Grundsatz des Abzugs der als Vorsteuer gezahlten Steuer ist ein grundlegender Bestandteil des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems: Auf jeder Stufe des Kreislaufs der Produktion und des Vertriebs von Waren (einschließlich jedes Überschreitens der Grenze des Verbrauchslandes) zahlt der Steuerpflichtige den Betrag der auf seinen Verkäufen lastenden Steuer, nachdem er zuvor den Betrag der Steuer abgezogen hat, die seine Lieferer auf der davorliegenden Stufe entrichtet haben.

13. Dieser Mechanismus erlaubt die praktische Konkretisierung des Begriffs der Mehrwertsteuer, die in Artikel 2 der Ersten Richtlinie 67/227 des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern[3] als „eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden", definiert wird.

14. Durch den Abzug der Steuer, die die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet, soll, wie der Gerichtshof unlängst im Urteil Rompelman[4] ausgeführt hat, „der Unternehmer ... vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden". Weiter heißt es in diesem Urteil: „Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher, daß alle wirtschaftlichen Tätigkeiten, sofern sie der Mehrwertsteuer unterliegen, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden."

15. Der Mechanismus des Vorsteuerabzugs ist in der Zweiten und Sechsten Richtlinie, die der Hoge Raad in seiner Entscheidung nennt, gleich ausgestaltet. Mit Artikel 17 der

3 — ABl. Nr. 71 vom 14. 4. 1967, S. 1301/67.

4 — Urteil vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83, Rompelman/Minister van Financiën, Slg. 1985, 655, Randnr. 19.

Sechsten Richtlinie wurden nur die Grundsätze, die sich bereits aus Artikel 11 der Zweiten Richtlinie ergaben, verdeutlicht und entwickelt.

16. Meine weitere Untersuchung kann sich daher im wesentlichen auf die einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie erstrecken, die im übrigen zum Zeitpunkt ihrer Anwendung an die Stelle der Zweiten Richtlinie getreten ist.

17. Artikel 17 Absatz 2 Buchstaben a bis c und Absatz 6 der Sechsten Richtlinie lautet wie folgt:

„2) 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 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;

b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist;

c) die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a und Artikel 6 Absatz 3 geschuldet wird.

...

6) Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.„

18. Mit Hilfe dieser Bestimmung läßt sich der Mechanismus des Vorsteuerabzugs wie folgt aufgliedern: Der Mehrwertsteuerpflichtige kann von der von ihm geschuldeten Steuer die geschuldete oder entrichtete Steuer a) für Gegenstände und Dienstleistungen, die von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht wurden, b) für eingeführte Gegenstände (Artikel 2 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie unterwirft die Einfuhren der Mehrwertsteuer) und c) für die an sich selbst gelieferten Gegenstände oder an sich selbst erbrachten Dienstleistungen abziehen.

19. Der allgemeine Grundsatz, daß die Steuer nur abgezogen werden kann, „soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden", also im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens, bringt folgendes mit sich:

a) Abzug der Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen, die diese Voraussetzung uneingeschränkt erfüllen, in voller Höhe;

b) Anwendung eines Systems des anteiligen Vorsteuerabzugs für Gegenstände und Dienstleistungen, die sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht (Artikel 17 Absatz 5), nach den Regelungen, die jeder Mitgliedstaat im Rahmen der einzelnen Unterabsätze von Artikel 17 Absatz 5 erläßt;

c) Ausschluß des Rechts auf Vorsteuerabzug für Ausgaben, die zwar im Rahmen des normalen Geschäftsbetriebs liegen, aber als privaten Zwecken dienend anzusehen sind.

Wegen fehlender Einigung im Rat enthält die Sechste Richtlinie keine gemeinschaftsweit geltende Liste der Ausschlüsse. Artikel 17 Absatz 6 erwähnt lediglich allgemein Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen und sieht die Erstellung dieser Liste vor Ablauf einer Übergangszeit von vier Jahren vor.

Bis dahin können die Mitgliedstaaten nach Artikel 17 Absatz 6 die in ihren Rechtsvorschriften vorgesehenen Ausschlüsse beibehalten (Standstill-Klausel), dürfen jedoch keine neuen einführen.

20. III — Mit seiner Vorlagefrage möchte der Hoge Raad der Nederlanden wohl wissen, ob zum Zweck des Abzugs der Mehrwertsteuer nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie in voller Höhe der Kraftstoff, der unmittelbar an die Arbeitnehmer eines Unternehmens geliefert und von diesen im Dienste des Unternehmens und im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit in ihren eigenen Kraftfahrzeugen verbraucht wird, während die entsprechenden Rechnungen vom Arbeitgeber unmittelbar an den Lieferer bezahlt werden, als ein dem Steuerpflichtigen gelieferter Gegenstand anzusehen ist.

21. Meiner Ansicht nach ist diese Frage eindeutig zu bejahen.

22. Wird der Kraftstoff zu ausschließlich geschäftlichen Zwecken im Rahmen der Tätigkeit des Unternehmens („für Zwecke seiner besteuerten Umsätze") verwendet und bezahlt dieses ihn unmittelbar dem Lieferer nach Vorlage von Rechnungen, die gemäß Artikel 22 Absatz 3 ausgestellt sind, so ist der Vorsteuerabzug zuzulassen, um zu verhindern, daß dieselbe Bemessungsgrundlage zweimal mit derselben Steuer belastet wird, und zwar nach Maß des Mehrwertsteuerrests, der in einem der Kostenelemente des Unternehmens (verbrauchter Kraftstoff) enthalten ist.

23. Der Umstand, daß der Kraftstoff direkt in den Tank der Fahrzeuge der Arbeitnehmer gefüllt und von diesen für Rechnung des Unternehmens verbraucht wird, ändert nichts an der rechtlichen und wirtschaftlichen Realität des Vorgangs.

24. Zum einen erfolgt die Lieferung in Erfüllung eines Vertrags zwischen zwei Steuerpflichtigen — von denen der eine als Käufer, der andere als Verkäufer handelt —, der seine rechtlichen Wirkungen in den Beziehungen zwischen beiden entfaltet. Dieser Vertrag bewirkt die Übertragung „der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen", die nach Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie als mehrwertsteuerpflichtige (Artikel 2 Nr. 1) „Lieferung eines Gegenstands" gilt, auf das kaufende Unternehmen. Diese Übertragung der *rechtlichen Verfügungsgewalt* (und nicht der *materielle Liefervorgang*) liegt dem Begriff „steuerpflichtiger Umsatz" zugrunde und ist der wesentliche Gesichtspunkt, auf den sich meine Untersuchung stützt.

25. Die Einzelheiten der Verwendung des Gegenstands im Rahmen der Tätigkeit des Unternehmens liegen entweder in der Organisationsgewalt des Unternehmers, oder sie richten sich nach einem anderen Vertrag (Arbeitsvertrag) zwischen diesem und seinen Arbeitnehmern. Jedenfalls stellt die Abgabe des Kraftstoffs, bei dem es sich um einen *Input* für das Unternehmen handelt, an die Arbeitnehmer zum Verbrauch in deren Kraftfahrzeugen im Dienste des Unternehmens keine „Lieferung von Gegenständen" im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 und Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dar. Da-

her ist eine erneute Erhebung der Mehrwertsteuer mit eventuellem vollständigem oder teilweisem Abzug des entsprechenden Betrags sinnlos, zumal es sich nicht um einen Fall der Übertragung „zwischen Steuerpflichtigen" handeln würde.

26. Wirtschaftlich gesehen ist der der Klägerin in Rechnung gestellte und von ihr zu bezahlende Kraftstoff ein Element ihrer Produktionskosten, das als solches mit der auf der davorliegenden Stufe erhobenen Mehrwertsteuer belastet ist.

27. Die rechtliche und wirtschaftliche Lage ist im wesentlichen die gleiche, ob der Unternehmer nun die Ware (den Kraftstoff) persönlich entgegennimmt, ob er einen Arbeitnehmer mit einem dem Unternehmen gehörenden Lastwagen mit Kraftstoffkanistern oder einem Tanklastwagen schickt, ob er sich der Dienste eines Fuhrunternehmens bedient oder ob er (aufgrund eines Vertrags mit der Firma, die die Ware liefert) den Kraftstoff direkt in die Tanks der Fahrzeuge der Arbeitnehmer füllen läßt, die ihn verbrauchen.

28. Es ist nicht ersichtlich, warum man eine Verzerrung des Systems der Mehrwertsteuer zulassen sollte, je nachdem, ob etwa manche Büchervertriebsunternehmen über Tanklastwagen oder eigene Kraftstofflager verfügen, andere aber nicht.

29. Es muß natürlich sichergestellt werden, daß der Kraftstoff ausschließlich für geschäftliche Zwecke und nicht auch für private Zwecke der Arbeitnehmer verbraucht wird. Im letzteren Fall müßten die Bestimmungen über den anteiligen Abzug mit einem maximalen Prozentsatz angewandt werden.

30. Insoweit macht die Klägerin des Ausgangsverfahrens vor dem Hoge Raad jedoch geltend, das (von mir vorstehend beschriebene) System, das sie auf der Grundlage von Verträgen mit ihren Arbeitnehmern und mit dem Kraftstofflieferanten anwende, garantiere, daß nur für den Kraftstoff, der bei Botenfahrten verbraucht werde, die im entsprechenden Preis enthaltene Steuer in voller Höhe abgesetzt werde.

31. Dieses Vorbringen ist angesichts des angewandten Kontrollmechanismus plausibel.

32. Jedenfalls handelt es sich dabei um eine bloße Tatfrage, die von den zuständigen Gerichten anhand der Beweismittel zu beurteilen ist, die nach den Rechtsvorschriften jedes Mitgliedstaats im Rahmen der Sechsten Richtlinie zugelassen sind. Die Möglichkeit des Mißbrauchs besteht im übrigen auch dann, wenn die Boten Fahrzeuge des Unternehmens mit von diesem gestellten Kraftstoff benutzen, die — in Ermangelung einer wirksamen Kontrolle — ohne Wissen des Unternehmers für private Zwecke genutzt werden könnten.

33. Ganz anders liegt der Fall der Vergütungen, die das Unternehmen seinen Arbeitnehmern für die Benutzung ihrer Kraftfahrzeuge im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit zahlt. Da diese Fahrzeuge sowohl geschäftlich als auch privat genutzt werden können, sieht das niederländische Recht — wie es die Richtlinie im übrigen festlegt — eine pauschale Begrenzung des Vorsteuerabzugs vor.

34. Dieselbe Regelung müßte für Kraftstoff gelten, der an die Arbeitnehmer abgegeben und vom Unternehmen bezahlt wird, wenn sich herausstellte, daß dieser Kraftstoff regelmäßig auch für nichtberufliche Zwecke verbraucht würde.

35. IV — Damit verfüge ich über eine ausreichende Grundlage, um Ihnen folgende Antwort auf die Frage des Hoge Raad der Nederlanden vorzuschlagen:

„Liefert ein Steuerpflichtiger in Erfüllung eines Vertrags mit einem anderen Steuerpflichtigen einen Gegenstand unmittelbar an dessen Arbeitnehmer, so ist der letztgenannte Steuerpflichtige, soweit ihm für die Lieferung des Gegenstands eine Rechnung gemäß den Artikeln 18 Absatz 1 Buchstabe a und 22 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie ausgestellt und der Gegenstand im Rahmen der Tätigkeit seines Unternehmens ausschließlich für Zwecke seiner besteuerten Umsätze benutzt wird, nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie zum Abzug der Mehrwertsteuer in voller Höhe berechtigt. Dies gilt auch dann, wenn der Gegenstand in Fahrzeugen verbraucht werden soll, die den Arbeitnehmern des Steuerpflichtigen gehören."