CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. L. DA CRUZ VILAÇA

van 8 oktober 1987 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. I — De Derde kamer van de Hoge Raad der Nederlanden heeft het Hof een prejudiciële vraag voorgelegd over de uitlegging van artikel 11, lid 1, sub a, en lid 4, van de Tweede richtlijn van de Raad (67/228) van 11 april 1967 [1] betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en van artikel 17, lid 2, sub a, en lid 6, van de Zesde richtlijn van de Raad (77/388) van 17 mei 1977 [2] betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

2. Deze prejudiciële vraag is gerezen in een geding tussen de vennootschap Leesportefeuille „Intiem" en de Nederlandse belastingdienst.

3. Genoemde vennootschap exploiteert een leesportefeuille, die door een aantal werknemers bij de afnemers aan huis wordt bezorgd. De werknemers gebruiken voor het rondbrengen hun eigen auto en de werkgeefster betaalt hun voor het gebruik van deze auto een autokostenvergoeding.

4. Deze vergoeding heeft geen betrekking op de benzine die de werknemers bij het bezorgen verbruiken. Hiervoor geldt het volgende systeem: voordat de werknemers van Intiem met de bezorging beginnen, laten zij de benzinetank van hun auto voor eigen rekening vullen; aan het einde van elke werkdag doen zij dat opnieuw, maar nu voor rekening van de werkgeefster, bij een benzinestation dat tegenover het bedrijf van de werkgeefster is gevestigd. De exploitant van het benzinestation brengt vervolgens de benzine die hij voor haar rekening aan haar werknemers heeft geleverd, aan Intiem in rekening.

5. Het geschil is gerezen naar aanleiding van een naheffingsaanslag in de omzetbelasting (BTW), die aan Intiem werd opgelegd omdat de Nederlandse belastingdienst niet de totale aftrek accepteerde, die door haar in verband met de aan haar werknemers geleverde benzine was opgevoerd.

6. Op grond van de Nederlandse wetgeving — artikel 23 Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968 juncto artikel 16 Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968 — kan een onderneming van de door haar verschuldigde belasting een door de bevoegde minister vast te stellen percentage van de autokostenvergoeding aftrekken die zij aan haar werknemers heeft betaald voor het gebruik van hun eigen auto in dienst van de onderneming.

7. In zijn antwoord op het bezwaarschrift was de Inspecteur van mening, dat deze be-

* Vertaald uit het Portugees.
1 — PB 1967, nr. 71, blz. 1303.
2 — PB 1977, L 145, blz. 1.

palingen zowel dienden te gelden voor de aan de werknemers toegekende autokostenvergoeding als voor de bedragen die voor de door hen gebruikte benzine waren betaald.

8. In beroep stelde het Gerechtshof Amsterdam de Inspecteur in het gelijk, met de overweging dat de benzine aan de werknemers was geleverd en niet aan de werkgever, en dat laatstgenoemde daarom de hiervoor in rekening gebrachte BTW niet kon aftrekken.

9. Omdat Intiem van mening was, dat de benzine die door haar werknemers was gebruikt, haar in het kader van haar onderneming was geleverd, en dat daarom de artikelen 3, lid 1, sub a, en 15, lid 1, van de wet van 1968 van toepassing waren, die haar het recht gaven, de ter zake in rekening gebrachte BTW in haar geheel in aftrek te brengen, stelde Intiem beroep tot cassatie in bij de Hoge Raad. Deze achtte het voor het wijzen van zijn arrest noodzakelijk om het Hof van Justitie om uitlegging te vragen van de bepalingen van gemeenschapsrecht die, ik aan het begin van deze conclusie heb genoemd.

10. Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG hebben de Commissie, de Nederlandse regering en de regering van de Bondsrepubliek Duitsland schriftelijke opmerkingen ingediend die in het rapport ter terechtzitting zijn samengevat.

11. II — Naar uit het voorgaande blijkt, gaat het bij het probleem dat de verwijzende rechter heeft opgeworpen, in de eerste plaats om de aftrekregeling in het kader van het BTW-stelsel.

12. Het beginsel van de aftrek van voorbelasting is een fundamenteel element van het gemeenschappelijke BTW-stelsel: in elk stadium van de produktie- en handelsketen van goederen (met inbegrip van elke overschrijding van de grens naar het land van eindverbruik) draagt de belastingplichtige het over zijn verkoop verschuldigde belastingbedrag aan de fiscus af, onder aftrek van het bedrag dat in het voorafgaande stadium door zijn leveranciers aan belasting is betaald.

13. Dit mechanisme geeft in de praktijk gestalte aan de idee van een belasting over de toegevoegde waarde, die in artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting [3], wordt omschreven als een „algemene verbruiksbelasting... welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het produktie- en distributieproces vóór de fase van de heffing plaatsvonden".

14. Door de aftrek van het bedrag waarmee de onderscheiden elementen van de prijs van de goederen rechtstreeks zijn belast, wordt de ondernemer, zoals het Hof overwoog in het arrest *Rompelman* [4], geheel ontlast „van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW". „Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve", aldus hetzelfde arrest, „een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen".

15. De aftrekregeling is in de door de Hoge Raad genoemde Tweede en Zesde richtlijn identiek van opzet; in artikel 17 van de Zesde richtlijn worden de reeds in arti-

3 — PB 1967, nr. 71, blz. 1301.

4 — Arrest van 14 februari 1985, zaak 268/83, Rompelman, Jurispr. 1985, blz. 655, r. o. 19.

kel 11 van de Tweede richtlijn neergelegde beginselen nader uitgewerkt en ontwikkeld.

16. In feite kan ik mij bij mijn analyse dus vooral concentreren op de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn, die trouwens vanaf de datum van haar inwerkingtreding de Tweede richtlijn heeft vervangen.

17. Artikel 17, lid 2, sub a tot c, en lid 6, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„2) 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 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;

b) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;

c) de belasting over de toegevoegde waarde, welke overeenkomstig artikel 5, lid 7, sub a, en artikel 6, lid 3, verschuldigd is.

...

6) 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 Lid-Staten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag."

18. Aan de hand van deze bepaling kunnen wij de aftrekregeling als volgt ontleden: de BTW-plichtige kan van de door hem te betalen belasting de belasting aftrekken die is verschuldigd of voldaan a) voor goederen of diensten die door een andere belastingplichtige zijn geleverd respectievelijk verricht, b) voor ingevoerde goederen (volgens artikel 2, lid 2, van de Zesde richtlijn is invoer van goederen aan BTW onderworpen) en c) voor goederen en diensten die hij aan zichzelf heeft geleverd respectievelijk voor zichzelf heeft verricht.

19. Het algemene beginsel dat de belasting enkel aftrekbaar is „voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen", dat wil zeggen in het kader van de economische activiteiten van de onderneming, impliceert:

a) dat de belasting op goederen of diensten die geheel aan deze algemene voorwaarden voldoen, integraal wordt afgetrokken;

b) dat voor goederen en diensten die zowel voor belaste als voor onbelaste handelingen worden gebruikt, een stelsel van evenredige aftrek wordt toegepast (artikel 17, lid 5), overeenkomstig de regelingen die de verschillende Lid-Staten in het kader van de verschillende bepalingen van artikel 17, lid 5, hebben vastgesteld;

c) dat uitgaven die in het kader van de normale ondernemingsactiviteiten zijn gedaan, doch moeten worden geacht te zijn gedaan om in privé-behoeften te voorzien, van het recht op aftrek zijn uitgesloten.

Omdat de Raad het hierover niet eens kon worden, is in de Zesde richtlijn geen communautaire lijst met uitzonderingen vastgesteld; artikel 17, lid 6, spreekt enkel in algemene termen van weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie en voorziet in de vaststelling van een dergelijke lijst vóór het einde van een overgangsperiode van vier jaar.

Tot dan kunnen de Lid-Staten, eveneens op grond van artikel 17, lid 6, de uitzonderingen handhaven waarin hun respectieve wetgevingen voorzien (een „standstill"-bepaling), maar zij kunnen geen nieuwe uitzonderingen invoeren.

20. III — Mijns inziens wenst de Hoge Raad der Nederlanden met zijn vraag van het Hof te vernemen, of benzine die rechtstreeks aan de werknemers van de belastingplichtige wordt geleverd om door dezen in hun eigen auto's, in dienst en in het kader van de bedrijfsactiviteiten van de onderneming te worden gebruikt, en waarvoor de facturen rechtstreeks door de werkgever aan de leverancier worden betaald, met het oog op de integrale aftrek van de BTW overeenkomstig artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn moet worden aangemerkt als een aan de belastingplichtige geleverd goed.

21. Mijns inziens moet deze vraag volmondig met ja worden beantwoord.

22. Indien de benzine uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden in het kader van de onderneming wordt gebruikt („voor belaste handelingen") en op aanbieding van overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde facturen door de onderneming aan de leverancier wordt betaald, dan moet de aftrek worden toegestaan, wil men vermijden dat over hetzelfde belastbare feit tweemaal dezelfde belasting wordt geheven voor zover op één van de bedrijfskosten (de gebruikte benzine) een restant BTW blijft drukken.

23. Dat de benzine rechtstreeks in de tank van de auto's van de werknemers wordt gedaan en dezen haar voor rekening van de onderneming verbruiken, verandert niets aan de juridische en economische realiteit van de verrichting.

24. In de eerste plaats wordt de levering verricht ter uitvoering van een overeenkomst tussen twee belastingplichtigen — waarvan de een als koper en de ander als verkoper optreedt —, die rechtsgevolgen heeft voor de verhouding tussen beiden. Op grond van deze overeenkomst wordt „de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken" aan de verkrijgende onderneming overgedragen, hetgeen artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn voor de bepaling van de werkingssfeer van de BTW (artikel 2, lid 1) als hét kenmerkende element van de „levering van een goed" beschouwt. Het is deze overdracht van de *juridische beschikkingsbevoegdheid* (en niet *de materiële leveringshandeling*) die de grondslag vormt voor het begrip „belaste handeling" en die het belangrijkste steunpunt voor mijn analyse vormt.

25. De wijze waarop het goed in het kader van de onderneming wordt gebruikt, is weer een kwestie die valt onder de eigen organisatorische bevoegdheid van de ondernemer, ofwel onder een andere overeenkomst (arbeidsovereenkomst) tussen deze en diens werknemers. De benzine vormt hoe dan ook een *input* in de onderneming en de levering ervan aan de werknemers voor gebruik in hun eigen auto's in dienst van de onderneming is dan ook geen „levering van goederen" in de zin van de artikelen 2, lid 1, en 5, lid 1, van de Zesde richtlijn, en daarom is het ook niet zinvol om hierin een geval voor een nieuwe toepassing van BTW te

zien, met een eventuele gehele of gedeeltelijke aftrek van het desbetreffende bedrag, te meer daar hier geen sprake is van een overdracht „tussen belastingplichtigen".

26. Economisch gezien, is de aan Intiem gefactureerde en door deze te betalen benzine een onderdeel van haar produktiekosten, die belast worden met de BTW die hierop in het voorafgaande stadium is komen te drukken.

27. De situatie is juridisch en economisch in wezen hetzelfde, of de ondernemer nu zelf het goed (de benzine) in ontvangst gaat nemen, een werknemer met een vrachtwagen vol benzineblikken of een tankwagen van het bedrijf stuurt, gebruik maakt van de diensten van een transportonderneming dan wel (in overleg met de leverancier) de werknemers die de benzine gebruiken, rechtstreeks bij de leverancier laat tanken.

28. Niet valt in te zien, waarom een vervalsing van het BTW-stelsel zou moeten worden aanvaard, die het gevolg is van bij voorbeeld het feit dat sommige leesportefeuillebedrijven over eigen tankwagens of benzinedepots beschikken en andere niet.

29. Waar het op aankomt, is dat er een behoorlijke garantie bestaat dat de benzine uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt en niet ook door de werknemers zelf voor privé-doeleinden, want op dat moment worden de bepalingen betreffende de evenredige aftrek met een maximumpercentage van toepassing.

30. In dit verband merkt verzoekster in de procedure voor de Hoge Raad op, dat het door haar gehanteerde systeem (dat ik hierboven reeds heb beschreven) dankzij de overeenkomsten met haar werknemers en met de benzineleverancier kan verzekeren, dat enkel voor de benzine die wordt verbruikt bij verplaatsingen tijdens de bezorging, de in de prijs ervan begrepen belasting in haar geheel wordt afgetrokken.

31. Gelet op het gebruikte controlesysteem, is dit een plausibele bewering.

32. Maar dit is hoe dan ook een zuiver feitelijke kwestie, die door de bevoegde gerechten moet worden beoordeeld aan de hand van de bewijsmiddelen die door de wetgeving van elke Lid-Staat in het kader van de Zesde richtlijn zijn toegestaan. De mogelijkheid van belastingontduiking bestaat overigens ook wanneer de bezorgers gebruik maken van bedrijfsauto's met benzine die door het bedrijf wordt geleverd, want dergelijke auto's kunnen, wanneer er geen doeltreffende controle bestaat, buiten de werkgever om ook voor privé-doeleinden worden gebruikt.

33. Anders ligt het met de vergoedingen die de onderneming aan haar werknemers betaalt voor het gebruik van hun eigen auto in het kader van hun beroepswerkzaamheden. Aangezien deze auto's zowel voor bedrijfsals voor privé-doeleinden kunnen worden gebruikt, voorziet de Nederlandse wetgeving — evenals de richtlijn — in de vaststelling van een aftrekforfait.

34. De aan de werknemers geleverde en door de werkgever betaalde benzine zou aan laatstgenoemde regeling moeten worden onderworpen, indien men tot de slotsom zou komen, dat zij ook voor andere dan bedrijfsdoeleinden was gebruikt.

35. IV — Op basis van het voorgaande meen ik u in overweging te kunnen geven, de vraag van de Hoge Raad der Nederlanden te beantwoorden als volgt:

„De rechtstreekse levering van een goed door een belastingplichtige aan de werknemers van een andere belastingplichtige, op grond van een overeenkomst tussen beide belastingplichtigen, geeft laatstgenoemde recht op integrale aftrek van de BTW, als bedoeld in artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, ook indien het goed bestemd is voor verbruik in de auto's van genoemde werknemers, mits de leveringen overeenkomstig artikelen 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, van de Zesde richtlijn aan de verkrijger worden gefactureerd en het betrokken goed uitsluitend wordt gebruikt voor belaste handelingen in het kader van zijn onderneming."