

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN  
CHRISTINE STIX-HACKL  
vom 14. Dezember 2004<sup>1</sup>

**I — Einleitung**

1. Mit der vorliegenden Klage beantragt die Kommission die Feststellung, dass das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen hat, dass es entgegen den Artikeln 17 und 18 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (im Folgenden: Sechste Richtlinie)<sup>2</sup> Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer für bestimmte Lieferungen von Kraftfahrzeugkraftstoff an nicht Steuerpflichtige gewährt hat.

2. Es stellt sich in dieser Rechtssache insbesondere die Frage, ob die britische Mehrwertsteuerregelung, wonach ein Arbeitgeber in Bezug auf von ihm vorgenommene Kostenerstattungen für an seine Arbeitnehmer gelieferten Kraftstoff zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, mit der niederländischen Abzugsregelung vergleichbar ist, welche der Gerichtshof in seinem Urteil vom 8. November 2001 in der Rechtssache C-338/98<sup>3</sup> als mit Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a und 18

Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie unvereinbar angesehen hat.

**II — Rechtlicher Rahmen**

*A — Die gemeinschaftsrechtliche Regelung*

3. Artikel 4 der Sechsten Richtlinie bestimmt auszugsweise:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

3 — Urteil vom 8. November 2001 in der Rechtssache C-338/98 (Kommission/Niederlande, Slg. 2001, I-8265); im Folgenden: Urteil Kommission/Niederlande.

...

(4) Der in Absatz 1 verwendete Begriff ‚selbständig‘ schließt die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

...“

4. Artikel 17 der Sechsten Richtlinie mit dem Titel „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“ lautet in Absatz 2 Buchstabe a auszugsweise:

„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 im Inland 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.“

5. Artikel 18 der Sechsten Richtlinie mit dem Titel „Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug“ sieht auszugsweise vor:

„(1) Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige

- a) über die nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a abziehbare Steuer eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzen;

...“

(3) Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen und Einzelheiten fest, nach denen einem Steuerpflichtigen gestattet werden kann, einen Abzug vorzunehmen, den er nach den Absätzen 1 und 2 nicht vorgenommen hat.

...“

6. Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie bestimmt auszugsweise:

„Jeder Steuerpflichtige hat für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleis-

tungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen. ...

Ebenso hat jeder Steuerpflichtige für die Vorauszahlungen, die er von einem anderen Steuerpflichtigen oder von einer nichtsteuerpflichtigen juristischen Person erhält, bevor die Lieferung oder Dienstleistung bewirkt ist, eine Rechnung auszustellen.“

7. Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann.“

#### B — Die innerstaatliche Regelung

8. In den Artikeln 2 und 3 der am 1. Dezember 1991 in Kraft getretenen VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (im

Folgenden: Mehrwertsteuererlass 1991) ist in Bezug auf die Erstattung von Kraftstoffkosten durch einen Steuerpflichtigen Folgendes vorgesehen:

„2. Artikel 3 ist anwendbar, wenn Kraftstoff an eine Person geliefert wird, die nicht steuerpflichtig ist, und ein Steuerpflichtiger ihr

- a) die tatsächlichen Kosten zahlt, die sie für den Kraftstoff aufwendet, oder
- b) einen Betrag zahlt, der insgesamt oder von dem ein Teil den Kosten des Kraftstoffs nahe kommt und gezahlt wird, um ihr diese Kosten zu erstatten, und der bestimmt wird anhand
  - i) der Gesamtstrecke, die das Fahrzeug, in dem der Kraftstoff verbraucht wird, zurücklegt (gleichviel, ob dabei Strecken einbezogen werden, die nicht für die geschäftlichen Zwecke des Steuerpflichtigen zurückgelegt werden), und
  - ii) des Hubraums des Fahrzeuges, gleichviel, ob der Steuerpflichtige irgendwelche Zahlungen leistet, um ihr andere Kosten zu erstatten.

3. Soweit dieser Artikel anwendbar ist, gilt der Kraftstoff im Sinne von Section 14(3) des Value Added Tax Act 1983 als an den Steuerpflichtigen für Zwecke einer von ihm ausgeübten geschäftlichen Tätigkeit und für eine Gegenleistung geliefert, die dem Betrag entspricht, den er gemäß Artikel 2 Buchstabe a oder b gezahlt hat (ausgenommen sind Erstattungen anderer Kosten als der des Kraftstoffs).“

9. In den dieser Verordnung beigefügten Erläuterungen heißt es:

„Diese Verordnung, die am 1. Dezember 1991 in Kraft tritt, verleiht einer seit langer Zeit bestehenden Verwaltungspraxis Gesetzeskraft. Die Verordnung bestimmt, dass von Arbeitnehmern erworbener Kraftstoff so behandelt wird, als wäre er an den Arbeitgeber geliefert worden, wenn der Arbeitnehmer mittels Kilometergeld oder auf der Grundlage des tatsächlich gezahlten Betrags eine Erstattung erhält. ...“

10. Nach der Beschreibung der Regierung des Vereinigten Königreichs erfolgt die Kostenerstattung durch den Arbeitgeber gemäß Artikel 2(b) des Mehrwertsteuererlasses 1991 in der Praxis nach folgendem System: Der Arbeitnehmer übergibt dem Arbeitgeber ein detailliertes Fahrtenbuch, in dem die betrieblichen Fahrten, die entsprechende Kilometerzahl sowie der Hubraum des verwendeten Fahrzeuges aufgezeichnet sind.

Außerdem reicht der Arbeitnehmer beim Arbeitgeber eine so genannte vereinfachte Kraftstoffrechnung ein, die den Empfänger des Kraftstoffs nicht namentlich ausweist.

11. Der Arbeitnehmer errechnet sodann die Kraftstoffkosten anhand einer veröffentlichten Liste von durchschnittlichen Kraftstoffkosten/Kilometer, welche entweder vom Royal Automobile Club, der Automobile Association oder von den UK Customs (britische Zollbehörden) auf der Grundlage von durch die Inland Revenue (Finanzverwaltung) anerkannten Sätzen und von detaillierten Informationen der Fahrzeughersteller zusammengestellt wird. Mit Hilfe dieser Faktoren — Kilometerzahl der betrieblichen Fahrten sowie Kraftstoffkosten pro Kilometer für den betreffenden Fahrzeugtyp — könne der Arbeitgeber, wie die Regierung des Vereinigten Königreichs ausführt, die genauen Kosten für die betrieblichen Fahrten des Arbeitnehmers errechnen und diese entsprechend erstatten.

### III — Vorverfahren und gerichtliches Verfahren

12. Weil sie der Auffassung war, dass die in den Artikeln 2 und 3 des Mehrwertsteuererlasses 1991 vorgesehene Abzugsmöglichkeit in Ermangelung eines Rechnungslegungserfordernisses gegen Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie verstoße, leitete die Kommission mit Mahn-

schreiben vom 10. Mai 1995 gegen das Vereinigte Königreich ein Vertragsverletzungsverfahren gemäß Artikel 226 EG ein.

13. Nach eingehender Prüfung erweiterte die Kommission ihre Rüge in zwei ergänzenden Aufforderungsschreiben vom 17. Oktober 1996 und 3. Dezember 1997 um den Vorwurf einer Verletzung von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie. Sie führte darin aus, der Mehrwertsteuererlass 1991 verstoße auch gegen diese Bestimmung, weil er den Steuerabzug für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen an Arbeitnehmer, also an nicht steuerpflichtige Personen sowie für andere Zwecke als für jene der Umsätze des Arbeitgebers zulasse.

14. Die Regierung des Vereinigten Königreichs hat die Vorwürfe der Kommission in Antwortschreiben vom 13. Juli 1995, 16. Dezember 1996 sowie 28. Januar 1998 jeweils zurückgewiesen und geltend gemacht, dass ein Abzugsrecht für die Erstattung von zu beruflichen Zwecken des Arbeitgebers anfallenden Kraftstoffkosten seiner Arbeitnehmer, wie es im Mehrwertsteuererlass von 1991 geregelt sei, nach der Sechsten Richtlinie bestehen müsse.

15. Da die Kommission an ihrer Auffassung festhielt, richtete sie am 14. Oktober 1998 eine mit Gründen versehene Stellungnahme an die Regierung des Vereinigten Königreichs, welche jedoch in ihrem Antwortschreiben vom 15. Dezember 1998 gleichfalls auf ihrer Position beharrte. Nachdem am 8. November 2001 das Urteil Kommission/

Niederlande ergangen war, welches die Kommission abgewartet hatte, erhob diese mit Schriftsatz vom 27. Januar 2003, eingetragen in das Register des Gerichtshofes am 28. Januar 2003, die vorliegende Klage.

16. Die Kommission stellt den Antrag,

- festzustellen, dass das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen hat, dass es entgegen den Artikeln 17 und 18 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer für bestimmte Lieferungen von Kraftfahrzeugkraftstoff an nicht Steuerpflichtige gewährt hat;
- dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland die Kosten aufzuerlegen.

Das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland stellt den Antrag, die Klage der Kommission abzuweisen.

#### IV — Prüfung der von der Kommission vorgebrachten Klagegründe

17. Die von der Kommission vorgebrachten Klagegründe betreffen zum einen die Voraussetzungen für die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug, wie sie in Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie niedergelegt sind, zum anderen die in Artikel 18 dieser Richtlinie geregelten Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug<sup>4</sup>.

#### A — Zur Verletzung von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie

##### 1. Wesentliche Vorbringen der Parteien

18. Nach Ansicht der Kommission verstößt der streitige Mehrwertsteuererlass 1991 zum einen darin gegen Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie, dass er den Vorsteuerabzug in Bezug auf Lieferungen an eine nicht steuerpflichtige Person, nämlich den Arbeitnehmer, zulasse, zum anderen darin, dass er nicht sicherstelle, dass sich das Recht auf Vorsteuerabzug nur auf

Kraftstofflieferungen beziehe, welche für steuerbare Umsätze des Arbeitgebers verwendet werden. Sie stützt sich dabei in erster Linie auf das Urteil Kommission/Niederlande und führt aus, dass die gegenständliche britische Regelung mit jener vergleichbar sei, die der Gerichtshof in diesem Urteil als mit der Sechsten Richtlinie unvereinbar erachtet habe.

19. Die Kommission schließt nicht aus, dass es sich in vielen Fällen bei Einkäufen durch Arbeitnehmer in Wirklichkeit um Lieferungen an ihre Arbeitgeber und damit an einen abzugsberechtigten Steuerpflichtigen handle. Jedoch fehle es im vorliegenden Fall, anders als in der Rechtssache Intiem<sup>5</sup>, an der unmittelbaren Verbindung zwischen zwei Steuerpflichtigen, hier also zwischen dem Lieferer des Kraftstoffs und dem Arbeitgeber.

20. Die Regierung des Vereinigten Königreichs verweist zunächst auf die Bedeutung des Grundsatzes, wonach ein Steuerpflichtiger, wenn und insoweit Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke seiner steuerbaren Umsätze verwendet werden, zum Abzug der auf den verwendeten Gegenständen oder Dienstleistungen lastenden Mehrwertsteuer berechtigt ist. Dies solle die steuerliche Neutralität aller wirtschaftlichen Transaktionen in der Gemeinschaft sicherstellen.

4 — Zu dieser Einteilung vgl. die Urteile vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel, Slg. 2004, I-5583, Randnr. 30) sowie in der Rechtssache Kommission/Niederlande (zitiert in Fußnote 3), Randnr. 71.

5 — Urteil vom 8. März 1988 in der Rechtssache 165/86 (Intiem, Slg. 1988, 1471).

21. Es gehe im vorliegenden Fall darum, ob Artikel 17 der Sechsten Richtlinie ein Recht auf Vorsteuerabzug in Situationen gewähre, wo ein Arbeitnehmer für bzw. zugunsten des Betriebes des Arbeitgebers einkauft und der Arbeitnehmer diese Ausgaben anschließend vom Betrieb erstattet bekommt. Soweit Gegenstände oder Dienstleistungen im Rahmen eines steuerbaren Umsatzes verwendet werden, könne es nicht darauf ankommen, ob der tatsächliche (oder auch vertragliche) Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen der Arbeitgeber selbst sei oder dessen Angestellter oder Vertreter.

22. Die Kommission verkenne die wirtschaftliche Realität. Folgte man ihrer — formellen — Argumentation, könnte ein Arbeitgeber entgegen der Sechsten Richtlinie nicht für alle betrieblichen Aufwendungen einen Vorsteuerabzug vornehmen. Die Lieferung des Kraftstoffs erfolge in Wirklichkeit über den Arbeitnehmer an den steuerpflichtigen Arbeitgeber für dessen steuerbare Umsätze. Die Situation sei etwa mit jenen vergleichbar, wo einem Arbeitnehmer anlässlich einer Geschäftsreise Übernachtungs-, Verpflegungs- oder Fahrtkosten entstünden oder ein auf einer auswärtigen Baustelle beschäftigter Arbeiter eines Bauunternehmens Werkzeug einkauft. Mit dem Kauf von Kraftstoff seien zwar besondere Abgrenzungsprobleme verbunden, jedoch könne dies dem Abzugsrecht prinzipiell nicht entgegenstehen.

23. Die Regierung des Vereinigten Königreichs gesteht zwar zu, dass es zwischen dem

System, um das es im Urteil Kommission/Niederlande ging, und dem britischen System Ähnlichkeiten gebe. Im Unterschied zu jenem allerdings stelle das britische System — soweit dies bei einem notwendigerweise auf Schätzungen beruhenden System vernünftigerweise möglich sei — sicher, dass die Mehrwertsteuer nur bezüglich der tatsächlichen Fahrtkosten des Arbeitnehmers abziehbar sei. Die Regierung des Vereinigten Königreichs teilt die Auffassung, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuererlass 1991 auf den für die Umsätze des Arbeitgebers verwendeten Kraftstoff beschränkt sein sollte. In der Anwendung und Umsetzung des Mehrwertsteuererlasses 1991 sei das Recht auf Vorsteuerabzug auch tatsächlich in diesem Sinne begrenzt. Es bestehe auch kein Interesse seitens des Arbeitgebers, die Kraftstoffkosten über betriebliche Fahrten hinausgehend zu erstatten.

24. In ihrer schriftlichen Antwort auf die Frage des Gerichtshofes hat die Regierung des Vereinigten Königreichs eingeräumt, dass im Mehrwertsteuererlass 1991 keine rechtlich verbindliche Verknüpfung zwischen dem Abzugsrecht des Arbeitgebers gemäß den Artikeln 2 und 3 des Mehrwertsteuererlasses 1991 und der Verwendung des von dem Arbeitnehmer gekauften Kraftstoffs für steuerbare Umsätze des Arbeitgebers festgelegt sei. Die erforderliche Verknüpfung ergebe sich aber im Lichte des allgemeinen Value Added Tax Act 1994 (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz 1994). Die von der Regierung des Vereinigten Königreichs beschriebenen Bestimmungen dieses Gesetzes enthalten die Rechtsgrundlage für den Mehr-

wertsteuererlass 1991, eine allgemeine Definition der Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuer auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen für Zwecke des Unternehmens des Steuerpflichtigen) und die Regelung, wonach die Vorsteuer bei gemischter Verwendung nur pro rata der für Unternehmenszwecke verwendeten Güter und Dienstleistungen abziehbar sind.

## 2. Würdigung

25. Vor Prüfung der Frage, ob der streitige Abzugsmechanismus gemäß dem Mehrwertsteuererlass 1991 mit Artikel 17 der Sechsten Richtlinie vereinbar ist, sind zunächst einige Grundsätze des in dieser Bestimmung geregelten Rechts auf Vorsteuerabzug in Erinnerung zu rufen.

26. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist nach ständiger Rechtsprechung ein integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden<sup>6</sup>. Die Regelung über den Vorsteuerabzug hat den Zweck, den Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschulde-

ten oder entrichteten Mehrwertsteuer zu entlasten. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in neutraler Weise steuerlich belastet werden, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen<sup>7</sup>.

27. Nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist „der Steuerpflichtige“ befugt, von der von ihm geschuldete Steuer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für die ihm „von einem anderen Steuerpflichtigen“ gelieferten bzw. erbrachten Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, „[s]oweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“.

28. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung setzt das Abzugsrecht also zunächst voraus, dass der Betreffende Steuerpflichtiger im Sinne der Sechsten Richtlinie ist und dass die fraglichen Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden<sup>8</sup>.

29. Ferner geht aus dem Wortlaut des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie hervor, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur in Bezug auf die

6 — Vgl. u. a. das Urteil vom 1. April 2004 in der Rechtssache C-90/02 (Bockemühl, Slg. 2004, I-3303, Randnr. 38).

7 — Vgl. u. a. die Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 19) und vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95 (Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1, Randnr. 15).

8 — Vgl. das Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-137/02 (Faxworld, Slg. 2004, I-5547, Randnr. 24).



entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände oder Dienstleistungen besteht, die dem Steuerpflichtigen von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht wurden.

30. Zunächst ist zur Rüge der Kommission, es handle sich bei dem Arbeitnehmer um keinen Steuerpflichtigen bzw. die Leistungskette sei unterbrochen, anzumerken, dass es im vorliegenden Fall — entsprechend der Bestimmung des Artikels 4 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie — zwischen den Parteien unstreitig ist, dass es sich bei den betroffenen Arbeitnehmern, die die Kraftstoffkosten erstattet bekommen, selbst nicht um Steuerpflichtige handelt<sup>9</sup>. Es geht vielmehr um die Frage, ob trotz dieser Dreieckskonstellation, für die der Mehrwertsteuererlass 1991 einen Mehrwertsteuerabzug zulässt, von einer Lieferung zwischen Steuerpflichtigen, nämlich zwischen dem Verkäufer des Kraftstoffs und dem Arbeitgeber, ausgegangen werden kann.

31. Aus dem Urteil Intiem geht hervor, dass die körperliche Lieferung eines Gegenstandes an den Arbeitnehmer für sich genommen dem Vorsteuerabzugsrecht des Arbeitgebers nicht entgegensteht. In dem Sachverhalt, der dieser Rechtssache zugrunde lag, wurde der Kraftstoff nämlich wie im vorliegenden Fall dem Arbeitnehmer geliefert. Der Gerichtshof hat dazu festgestellt, dass die Beschränkung des Vorsteuerabzugs in Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie „für Gegenstände, die ihm ... geliefert wurden“, „nicht darauf gerichtet sein [kann], das

Recht zum Abzug der Mehrwertsteuer auszuschließen, die für Gegenstände entrichtet worden ist, die, obwohl sie dem Steuerpflichtigen zur ausschließlichen Verwendung im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit verkauft worden sind, körperlich an seine Arbeitnehmer abgegeben worden sind“<sup>10</sup>.

32. Ferner hat die Kommission selbst eingeräumt, dass Arbeitnehmer häufig für ihren Arbeitgeber handeln und in diesem Fall die von den Arbeitnehmern entgegengenommenen Gegenstände und Dienstleistungen in Wirklichkeit als an den Arbeitgeber geliefert anzusehen sind, sie erachtet dies aber bezüglich der gegenständlichen Regelung als nicht erwiesen.

33. Es stellt sich also die Frage, unter welchen Umständen im Falle der Entgegennahme eines Gegenstandes oder einer Dienstleistung durch den Arbeitnehmer eine Lieferung an den Arbeitgeber zu bejahen ist. Es handelt sich dabei im Wesentlichen um eine „Tatfrage ...“, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts ... zu beurteilen“ ist<sup>11</sup>. Die Regierung des Vereinigten Königreichs hat mit den Beispielen des Vertreters, der vom Arbeitgeber seine Reisespesen ersetzt bekommt oder des Bauarbeiters, der Werkzeug für den Baubetrieb einkauft, illustriert, dass diesbezüglich Abgrenzungsprobleme entstehen können.

9 — Vgl. entsprechend das Urteil Kommission/Niederlande (zitiert in Fußnote 3), Randnrn. 45 und 46.

10 — Urteil in der Rechtssache Intiem (zitiert in Fußnote 5), Randnr. 14.

11 — Vgl. Das Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 21).

34. Zunächst erscheint es für die weitere Diskussion hilfreich, sich vor Augen zu halten, dass zwischen der Frage, ob eine Lieferung zwischen Steuerpflichtigen vorliegt und der Frage der Verwendung der fraglichen Gegenstände oder Dienstleistungen für die wirtschaftliche Tätigkeit des (beliebten) Steuerpflichtigen ein enger Zusammenhang besteht.

35. So erwirbt jemand nach ständiger Rechtsprechung gerade dann Gegenstände als Steuerpflichtiger und nicht als Privatperson bzw. Endverbraucher, wenn und soweit er diese für Zwecke seiner besteuerten Umsätze erwirbt<sup>12</sup>. Soweit des Weiteren ein Arbeitnehmer Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke seines Arbeitgebers verwendet, bilden diese Gegenstände oder Dienstleistungen Kostenelemente jener Gegenstände oder Dienstleistungen, die letztendlich der steuerpflichtige Arbeitgeber liefert. Der Arbeitnehmer tritt in diesem Fall nicht als Endverbraucher auf und die Leistungskette ist in Bezug auf diese Gegenstände oder Dienstleistungen dann auch nicht unterbrochen.

36. In seinem Urteil Intiem ist der Gerichtshof sichtlich davon ausgegangen, dass die Lieferung des Kraftstoffs im Rahmen der Geschäftstätigkeit des Arbeitgebers erfolgte bzw. der Kraftstoff für geschäftliche Zwecke des Arbeitgebers gebraucht wurde<sup>13</sup>.

12 — Vgl. u. a. die Urteile in der Rechtssache C-137/02 (zitiert in Fußnote 8), Randnr. 28, in der Rechtssache C-97/90 (zitiert in Fußnote 11), Randnrn. 8 und 14, vom 21. März 2000 in den Rechtssachen C-110/98 bis C-147/98 (Gabalfrisa u. a., Slg. 2000, I-1577, Randnr. 47) und vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-400/98 (Breitsohl, Slg. 2000, I-4321, Randnr. 34).

13 — Siehe ebendort, Randnrn. 12, 14 und 16.

37. Außerdem waren, gemäß den Ausführungen des Gerichtshofes im Urteil Kommission/Niederlande, in der Rechtssache Intiem die Voraussetzungen für einen Steuerabzug — insbesondere die Voraussetzung, dass eine zwischen Steuerpflichtigen durchgeführte Lieferung vorliegt — vor allem deshalb erfüllt, weil der Arbeitgeber in diesem Fall seinen Arbeitnehmern für seine eigene Rechnung Gegenstände hatte liefern lassen und er infolgedessen vom Lieferer Rechnungen erhalten hatte, mit denen ihm die Mehrwertsteuer für die gelieferten Gegenstände in Rechnung gestellt wurde<sup>14</sup>.

38. In jener Regelung, die den Gegenstand des Urteils Kommission/Niederlande bildet, waren diese Umstände aber nicht gegeben; sie betraf eine pauschalierte Kostenerstattung für die Abschreibung des Fahrzeugs des Arbeitnehmers und dessen Kraftstoffverbrauch. Diese Kostenerstattung allein galt dem Gerichtshof im Übrigen nicht als ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer „Lieferung“ im Sinne des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie. Dem Gerichtshof erschien es daher nicht möglich, den niederländischen Abzugsmechanismus als mit dieser Bestimmung vereinbar anzusehen<sup>15</sup>.

14 — Siehe das Urteil Kommission/Niederlande (zitiert in Fußnote 3), Randnrn. 52 und 53.

15 — Siehe ebendort, Randnrn. 48 und 54.

39. Der Gerichtshof hat in diesem Urteil anerkannt, dass diese, auf einer wörtlichen Auslegung der Sechsten Richtlinie basierende Lösung nicht in vollem Umfang im Einklang mit dem Zweck der Vorschrift des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a und mit einigen mit der Sechsten Richtlinie verfolgten Zielsetzungen stehen mag, aber er hat — ohne ein Tätigwerden der Gemeinschaft — keine Grundlage für ein Abzugsrecht gesehen, wie es im niederländischen Recht vorgesehen war<sup>16</sup>.

40. Legt man das Urteil Kommission/Niederlande dem vorliegenden Fall zugrunde, so ist festzustellen, dass die Abzugsregelung, wie sie im Mehrwertsteuererlass 1991 geregelt und von der Regierung des Vereinigten Königreichs dargestellt worden ist, ebenso jedenfalls keine direkte Verrechnung oder sonstige direkte Beziehung zwischen dem Lieferer des Kraftstoffs und dem Arbeitgeber voraussetzt und daher so gesehen keine Lieferung von Gegenständen zwischen Steuerpflichtigen vorliegt. Die diesbezügliche Rüge der Kommission ist also insofern begründet.

41. Die Rüge der Kommission geht aber ferner — was mir gewichtiger erscheint — auch dahin, dass der hier gegenständliche Mechanismus des Vorsteuerabzugs nicht sicherstelle, dass nur Gegenstände betroffen

sind, die für steuerbare Umsätze des Arbeitgebers verwendet werden. Die Regierung des Vereinigten Königreichs hat dagegen geltend gemacht, dass der britische Mechanismus des Vorsteuerabzugs im Unterschied zu jenem, um den es im Urteil Kommission/Niederlande ging, sicherstelle, dass die Mehrwertsteuer nur bezüglich der tatsächlichen Kraftstoffkosten der Arbeitnehmer abziehbar sei.

42. Es ist zwar zuzugestehen, dass die im Vereinigten Königreich gebräuchliche Berechnungsmethode nach der zurückgelegten Entfernung, dem Hubraum des Fahrzeugs und den tatsächlichen durchschnittlichen Kraftstoffkosten prinzipiell eine Kostenerstattung durch den Arbeitgeber zulässt, die genauer den tatsächlichen Kraftstoffkosten für die betrieblichen Fahrten der Arbeitnehmer entspricht als die pauschal-approximative Regelung, um die es in der Rechtsache Kommission/Niederlande ging.

43. Problematisch am Mehrwertsteuererlass 1991 ist aber nicht so sehr der Berechnungsschlüssel für die Kraftstoffkosten an sich, sondern vielmehr, dass nach dem Wortlaut des Mehrwertsteuererlasses 1991 nicht sichergestellt ist, dass der Arbeitgeber in Bezug auf Kraftstoffkosten für nicht betriebliche Fahrten seiner Arbeitnehmer einen Vorsteuerabzug nicht vornehmen darf.

44. Artikel 2 Buchstabe b des Mehrwertsteuererlasses 1991 lässt nämlich den Vorsteuerabzug in Bezug auf einen Betrag zu,

16 — Siehe ebendort, Randnrn. 55 und 56; was eine im Vergleich zu anderen Urteilen des Gerichtshofes zur Sechsten Richtlinie eher restriktive Auslegung darstellen mag. Siehe beispielsweise das Urteil Faxworld (zitiert in Fußnote 8), Randnr. 42; vgl. in diesem Zusammenhang auch das Urteil vom 20. Februar 1997 in der Rechtssache C-260/95 (DFDS, Slg. 1997, I-1005, Randnr. 23), wonach „die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems“ darstelle.

der *insgesamt oder von dem ein Teil* den Kraftstoffkosten des Nicht-Steuerpflichtigen (Arbeitnehmers) nahe kommt und diesem zur Erstattung dieser Kosten gezahlt wird.

45. So hat die Regierung des Vereinigten Königreichs auch bestätigt, dass keine rechtlich verbindliche Verknüpfung zwischen dem Abzugsrecht des Arbeitgebers gemäß den Artikeln 2 und 3 des Mehrwertsteuererlasses 1991 und der Verwendung des von dem Arbeitnehmer gekauften Kraftstoffs für steuerbare Umsätze des Arbeitgebers bestehe.

46. Was die Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes 1994 betrifft, auf die erst in der schriftlichen Antwort auf die Frage des Gerichtshofes hingewiesen wurde<sup>17</sup>, so ist zum einen schon nicht nachzuvollziehen, inwiefern durch diese allgemeinen Vorschriften sichergestellt sein soll, dass sich das Abzugsrecht nach Artikel 2 des Mehrwertsteuererlasses 1991 ausschließlich auf betrieblich verwendeten Kraftstoff bezieht, zumal der Kraftstoff im Sinne dieses Artikels gemäß Artikel 3 desselben Erlasses in Verbindung mit Section 14(3) des Mehrwertsteuergesetzes 1994 als an den Steuerpflichtigen für Zwecke einer von ihm ausgeübten geschäftlichen Tätigkeit geliefert gilt; zum anderen ist festzustellen, dass Richtlinien

nach ständiger Rechtsprechung zweifelsfrei verbindlich und so konkret, bestimmt und klar umzusetzen sind, dass sie dem Gebot der Rechtssicherheit genügen<sup>18</sup>.

47. Weder stellt aber der Mehrwertsteuererlass 1991 — in Kombination mit dem Mehrwertsteuergesetz 1994 — eine dementsprechende Umsetzung des Vorsteuerabzugsrechts dar, noch kann im Übrigen eine richtlinienkonforme Praxis in der Anwendung des streitigen Mehrwertsteuererlasses 1991, wie sie von der Regierung des Vereinigten Königreichs behauptet wird, den Erfordernissen der Klarheit und Rechtssicherheit genügen<sup>19</sup>.

48. Schließlich hat die Regierung des Vereinigten Königreichs erklärt, zu einer Änderung des Mehrwertsteuererlasses 1991 bereit zu sein und dies bereits der Kommission angeboten zu haben. In diesem Zusammenhang genügt der Hinweis, dass nach ständiger Rechtsprechung das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der Lage zu beurteilen ist, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der Frist befand, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt

18 — Unter anderem die Urteile vom 18. Januar 2001 in der Rechtssache C-162/99 (Kommission/Italien, Slg. 2001, I-541, Randnr. 22), vom 8. Juli 1999 in der Rechtssache C-354/98 (Kommission/Frankreich, Slg. 1999, I-4927, Randnr. 11), vom 4. Dezember 1997 in der Rechtssache C-207/96 (Kommission/Italien, Slg. 1997, I-6869, Randnr. 26) und vom 13. März 1997 in der Rechtssache C-197/96 (Kommission/Frankreich, Slg. 1997, I-1489, Randnrn. 14 und 15).

19 — Vgl. u. a. das Urteil vom 30. Mai 1991 in der Rechtssache C-59/89 (Kommission/Deutschland, Slg. 1991, I-2607, Randnr. 28).

17 — Siehe oben, Nr. 24.

wurde; später eingetretene Änderungen kann der Gerichtshof nicht berücksichtigen<sup>20</sup>.

49. Der Vorwurf der Kommission, wonach die streitige Abzugsregelung jedenfalls nicht sicherstellt, dass der Vorsteuerabzug nur im Hinblick auf Gegenstände und Dienstleistungen vorgenommen wird, die für Zwecke der steuerbaren Umsätze des Arbeitgebers verwendet werden, ist also begründet.

50. Nach alledem ist die Rüge der Verletzung von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie begründet.

## B — Zur Verletzung von Artikel 18 der Sechsten Richtlinie

### 1. Wesentliche Vorbringen der Parteien

51. Mit diesem Klagegrund macht die Kommission geltend, der Mehrwertsteuererlass verstoße dadurch gegen Artikel 18 Absatz 1

Buchstabe a, dass er ein Recht auf Vorsteuerabzug gewähre, ohne dieses davon abhängig zu machen, dass der Steuerpflichtige eine gemäß Artikel 22 Absatz 3 erstellte Rechnung besitze.

52. Gestützt auf das Urteil Kommission/Niederlande führt sie aus, dass, wenn keine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung zwischen Steuerpflichtigen vorliege und daher keine Rechnung oder kein entsprechendes anderes Dokument ausgestellt werden könnte, durch die Gewährung eines Rechts auf Vorsteuerabzug folglich auch Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie verletzt sei.

53. Die Regierung des Vereinigten Königreichs stimmt für den Fall, dass der Gerichtshof dem ersten Klagegrund der Kommission stattgibt, dieser Auffassung zu. Sollte der Gerichtshof allerdings entscheiden, dass in einem Fall wie dem vorliegenden ein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe, so könne Artikel 18 der Sechsten Richtlinie nicht so ausgelegt werden, dass das Fehlen einer Rechnung diesem Recht entgegenstehe. Die Regierung des Vereinigten Königreichs verweist in diesem Zusammenhang auf ihr Recht gemäß Artikel 18 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie, die „Bedingungen und Einzelheiten“ eines besonderen Abzugsrechts festzulegen.

<sup>20</sup> — Unter anderem die Urteile vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache C-233/00 (Kommission/Frankreich, Slg. 2003, I-6625, Randnr. 30) und vom 12. September 2002 in der Rechtssache C-152/00 (Kommission/Frankreich, Slg. 2002, I-6973, Randnr. 15).

2. Würdigung

Voraussetzungen für die Gewährung eines Rechts auf Vorsteuerabzug nicht erfüllt sind, auch Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie verletzt ist. Da der gegenständliche Vorsteuerabzugsmechanismus nicht mit Artikel 17 der Sechsten Richtlinie im Einklang steht, ist somit auch der zweite Klagegrund der Kommission begründet.

54. Die Regierung des Vereinigten Königreichs hat nicht bestritten, dass, wenn die

**V — Ergebnis**

55. Nach alledem wird dem Gerichtshof vorgeschlagen,

1. festzustellen, dass das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen hat, dass es entgegen den Artikeln 17 und 18 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer für bestimmte Lieferungen von Kraftfahrzeugkraftstoff an nicht Steuerpflichtige gewährt hat;
2. dem Vereinigten Königreich die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.