

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

1 april 2004 *

In zaak C-90/02,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in het aldaar aanhangige geding tussen

Finanzamt Gummersbach

en

Gerhard Bockemühl,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 18, lid 1, en 22, lid 3, 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 (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk

* Procestaal: Duits.

stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388 (PB L 376, blz. 1) en richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB L 384, blz. 47),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, A. Rosas en S. von Bahr (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,
griffier: M.-F. Contet, hoofdadministrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en M. Lumma als gemachtigden,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden, bijgestaan door A. Böhlke, Rechtsanwalt,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van het Finanzamt Gummersbach, vertegenwoordigd door F. Fürst als gemachtigde; G. Bockemühl, vertegenwoordigd door J. A. Nohl en C. Hesener, Steuerberater, en de Commissie, vertegenwoordigd door K. Gross, bijgestaan door A. Böhlke, ter terechtzitting van 11 september 2003,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 23 oktober 2003,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 22 november 2001, ingekomen bij het Hof op 15 maart 2002, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 234 EG drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 18, lid 1, en 22, lid 3, 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 (PB L 145, blz. 1), in de versie van richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388 (PB L 376, blz. 1) en richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB L 384, blz. 47; hierna: „Zesde richtlijn”).

- 2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen het Finanzamt Gummersbach (hierna: „Finanzamt”) en G. Bockemühl betreffende de weigering van het Finanzamt om de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) met betrekking tot aan hem geleverde diensten af te laten trekken. De vragen hebben in wezen betrekking op de in artikel 18, lid 1, van de Zesde richtlijn bedoelde voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek wanneer de belastingplichtige deze belasting zelf moet voldoen omdat de verrichter van de desbetreffende diensten buiten het betrokken land is gevestigd.

Rechtskader

Gemeenschapsregeling

- 3 Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat aan de BTW zijn onderworpen, de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.
- 4 Wat de dienstverrichtingen betreft, wordt de plaats van de belastbare handeling bepaald overeenkomstig artikel 9 van deze richtlijn, dat in zijn eerste lid bepaalt dat als plaats van een dienst wordt aangemerkt, de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats. In afwijking van deze regel is evenwel volgens artikel 9, lid 2:

„a) de plaats van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, met inbegrip van diensten van makelaars in onroerende goederen en van experts

alsmede van diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals bijvoorbeeld de diensten verricht door architecten en bureaus die op de uitvoering van het werk toezicht houden, de plaats waar het goed is gelegen;

[...]

- e) de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[...]

— het beschikbaar stellen van personeel;

[...]”

5 Wat het recht op aftrek betreft, bepaalt artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn:

„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 in het binnenland geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere tot voldoening van belasting gehouden belastingplichtige in het binnenland verrichte of te verrichten diensten;

[...]"

- 6 Artikel 18 van de richtlijn, dat betrekking heeft op de wijze van uitoefening van het recht op aftrek, luidt als volgt:

„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;
- b) voor de in artikel 17, lid 2, sub b, bedoelde aftrek, in het bezit zijn van een document waaruit de invoer blijkt en waarin hij wordt aangeduid als degene waarvoor de invoer is bestemd of als de importeur, en waarin het bedrag van de verschuldigde belasting wordt vermeld of op grond waarvan dat bedrag kan worden berekend;
- c) voor de in artikel 17, lid 2, sub c, bedoelde aftrek, de door elke lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervullen;

- d) wanneer hij gehouden is tot voldoening van de belasting als koper of ontvanger, in geval van toepassing van artikel 21, punt 1, de door elke lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervullen;

[...]

3. 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 Wat de tot voldoening van de BTW gehouden personen betreft, bepaalt artikel 21, punt 1, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn dat de BTW in het binnenlands verkeer verschuldigd is door de belastingplichtige die een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht, met uitzondering van de in genoemd artikel, sub b, bedoelde diensten. Artikel 21, punt 1, sub a, tweede en derde alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt evenwel:

„Wanneer de belastbare levering van goederen of de belastbare dienst wordt verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige, kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting verschuldigd is door een andere persoon. Daartoe kan onder meer een fiscaal vertegenwoordiger of degene voor wie de belastbare levering van goederen of de belastbare dienst bestemd is, worden aangewezen.

De belasting is echter verschuldigd door degene voor wie de belastbare levering van goederen bestemd is wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan:

[...]

— de door de niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige uitgereikte factuur is in overeenstemming met artikel 22, lid 3.

[...]”

- 8 Volgens artikel 21, punt 1, sub b, van de Zesde richtlijn, is de BTW te voldoen door de ontvanger van een dienst als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, van deze richtlijn, wanneer de dienst wordt verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige.
- 9 Artikel 21, punt 1, sub c, bepaalt dat de BTW verschuldigd is door ieder die haar vermeldt op een factuur of een als zodanig dienst doend document.
- 10 Artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„3. a) Iedere belastingplichtige moet voor goederen, geleverd aan, en voor diensten verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken. [...]

- b) in de factuur moeten afzonderlijk zijn vermeld: de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling.

[...]

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

[...]”

Nationale regeling

- 11 Overeenkomstig artikel 21, punt 1, van de Zesde richtlijn heeft de Duitse Bondsrepubliek in § 51 van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (BGBl. 1993 I, blz. 565; hierna: „UStDV 1993”) bepaald:

- „1) Voor de volgende aan de belasting onderworpen omzetten is de ontvanger van een dienst gehouden de belasting van de tegenprestatie in te houden en af te dragen aan het bevoegde Finanzamt:

1. Leveringen van werk en andere diensten van een in het buitenland gevestigde ondernemer;

[...]

- 3) Een in het buitenland gevestigde ondernemer is een ondernemer die noch in het binnenland noch in een vrije zone zijn woonplaats, zijn zetel, zijn bedrijfsleiding, of een filiaal heeft. Het tijdstip waarop de tegenprestatie wordt geleverd, is doorslaggevend. Bij twijfel of de ondernemer aan deze voorwaarden voldoet, mag de ontvanger van een dienst de inhouding en de afdracht van de belasting alleen achterwege laten wanneer de ondernemer hem een attest overlegt van het Finanzamt dat volgens de belastingvoorschriften bevoegd is ter zake van de belasting van zijn omzet, waarin wordt verklaard dat hij geen ondernemer als bedoeld in de eerste volzin is.
- 4) De tegenprestatie in de zin van lid 1, is de vergoeding vermeerderd met de omzetbelasting.”

¹² § 52, leden 2 en 3, UStDV 1993 voorziet evenwel in afwijkingen op de in § 51 bedoelde verplichtingen:

„2) De ontvanger van een dienst is niet verplicht de belasting over de dienst van de ondernemer in te houden en af te dragen, wanneer

1. de ondernemer geen factuur heeft uitgereikt waarop de belasting afzonderlijk is vermeld, en

2. de ontvanger van een dienst, wanneer de belasting afzonderlijk is vermeld, de voorbelasting betreffende deze belasting volledig in mindering kan brengen.

- 3) Voor de in lid 2, punt 2, neergelegde voorwaarde is niet vereist dat de ondernemer die de dienst verricht, de BTW afzonderlijk in een factuur mag vermelden.

[...]"

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

- 13 Bockemühl exploiteert een bouwonderneming in Duitsland. In het litigieuze boekjaar had hij Engelse bouwvakkers ingezet, die hem ter beschikking waren gesteld door een vennootschap, „Jaylink Bau Ltd Building Contractors” genaamd, die een contactadres in Nederland had.

- 14 De door deze Engelse bouwvakkers verrichte werkzaamheden werden onder de handelsnaam van de betrokken vennootschap aan Bockemühl gefactureerd. Op de facturen was een Engels BTW-identificatienummer vermeld. De facturen betreffende het tijdvak van 14 december 1994 tot en met 22 maart 1995 en de facturen betreffende het tijdvak van 29 maart 1995 tot en met 19 juli 1995 gaven twee verschillende adressen te Londen aan. In deze facturen werd de dienst bovendien als werkzaamheden gefactureerd, ofschoon het in werkelijkheid ging om het ter beschikking stellen van personeel.

- 15 Volgens een onderzoek door het Bundesamt für Finanzen bestaat er een in het Engelse handelsregister op 21 mei 1992 ingeschreven vennootschap met als handelsnaam „Jaylink Building Contractors Ltd”, waarvan de opgegeven zetel zich bevindt op het in de eerste facturen vermelde adres. De vennootschap komt niet voor in de lokale telefoongidsen.
- 16 De facturen vermeldden geen BTW, maar bevatten daarentegen de vermelding „Nullregelung Par. 52 UStDV vereinbart” (nultarief § 52 UStDV overeengekomen). Na een fiscale controle heeft het Finanzamt evenwel geconcludeerd dat de gefactureerde verrichtingen niet waren uitgevoerd door de vennootschap wier naam op de facturen was vermeld, maar door een onbekende derde onderneming. Derhalve heeft het Finanzamt bij aanslagbiljet van 23 augustus 1996 verklaard dat Bockemühl, als ontvanger van de diensten, een bedrag van 17 219,17 DEM aan BTW over de betrokken belastbare handelingen moest betalen.
- 17 Op het door Bockemühl ingestelde beroep heeft het Finanzgericht Köln (Duitsland) dit aanslagbiljet, alsmede de op bezwaar gegeven beschikking van 27 maart 1997, nietig verklaard op grond dat er „geen redelijke twijfel was dat de opsteller van de factuur en de dienstverrichtende onderneming dezelfde waren”.
- 18 Het Finanzamt heeft tegen dit vonnis Revision ingesteld bij het Bundesfinanzhof, met het betoog dat de voorwaarden voor de toepassing van het in § 52, lid 2, punt 2, UStDV 1993 bedoelde „nultarief” niet waren vervuld, aangezien het volgens hem twijfelachtig was wie de dienst had verricht. Derhalve zou Bockemühl de belasting hoofdelijk verschuldigd zijn.
- 19 Volgens de verwijzingsbeschikking is de in de §§ 51 en volgende, UStDV 1993 geregelde aftrekprocedure met ingang van 1 januari 2002 vervangen door een

procedure waarbij de ontvanger van de dienst de belasting verschuldigd is, omdat deze aftrekprocedure niet strookte met de voorschriften van gemeenschapsrecht. De verwijzende rechter is evenwel van oordeel dat bedoelde paragrafen van de UStDV 1993 van toepassing blijven voor het litigieuze boekjaar, aangezien aan deze paragrafen een gemeenschapsrechtconforme uitlegging kan worden gegeven.

- 20 In dit verband gaat de verwijzende rechter er, met het oog op een uitlegging van de toepasselijke nationale bepalingen in overeenstemming met de Zesde richtlijn, van uit dat de betrokken diensten, ongeacht of het gaat om diensten in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, inzake diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, of diensten in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, van de richtlijn, inzake het ter beschikking stellen van personeel, zijn verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige en dat de plaats van de dienstverrichtingen zich in Duitsland bevindt. In het geval van artikel 9, lid 2, sub c, moet de Bondsrepubliek Duitsland Bockemühl, als ontvanger van de dienst, ingevolge artikel 21, punt 1, sub b, van de Zesde richtlijn beschouwen als degene die de BTW verschuldigd is.

- 21 Wat het in § 52, lid 2, punt 2, UStDV 1993 bedoelde recht op aftrek betreft, is de verwijzende rechter van mening dat Bockemühl, aangezien hij de betrokken diensten heeft gebruikt voor zijn belaste handelingen, overeenkomstig artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn het recht moet hebben de reeds betaalde BTW af te trekken. Omdat hij evenwel twijfelt omtrent de voorwaarden voor het recht op aftrek, heeft de rechter besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende drie prejudiciële vragen te stellen:

- „1) Moet de ontvanger van een dienst die overeenkomstig artikel 21, punt 1, van richtlijn 77/388/EEG tot voldoening van de belasting is gehouden en als zodanig is aangesproken, om zijn recht op aftrek van voorbelasting te kunnen

uitoefenen ingevolge artikel 18, lid 1, sub a, van richtlijn 77/388/EEG in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van richtlijn 77/388/EEG opgestelde factuur?

- 2) Zo ja, welke vermeldingen moet de factuur bevatten? Strekt het tot nadeel wanneer in plaats van het beschikbaar stellen van personeel, de met behulp van dat personeel uitgevoerde werken als voorwerp van de dienst zijn genoemd?

- 3) Welke rechtsgevolgen heeft niet weg te nemen twijfel of degene die de factuur heeft opgesteld, de gefactureerde dienst heeft verricht?"

De eerste en de tweede vraag

- 22 Met zijn eerste en zijn tweede vraag, die samen moeten worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in de eerste plaats te vernemen of, in het kader van een zogenaamde „verleggingsregeling”, het recht op aftrek van een belastingplichtige die als ontvanger van diensten gehouden is de BTW daarover te voldoen, enkel kan worden uitgeoefend indien de belastingplichtige in het bezit is van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn opgestelde factuur. In geval van een bevestigend antwoord op deze vraag wenst hij in de tweede plaats te vernemen welke vermeldingen deze factuur moet bevatten en, inzonderheid, of het bedrag van de BTW alsmede de naam en het adres van de leverancier van de diensten moeten worden gespecificeerd, en of een onjuiste omschrijving van de diensten rechtsgevolgen heeft voor het recht op aftrek.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

- 23 Volgens de Duitse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, die als enige schriftelijke opmerkingen hebben ingediend, staat vast dat artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn in casu van toepassing is. Zij stellen dat die bepaling uitdrukkelijk het bezit van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn opgestelde factuur voorschrijft, van welke verplichting volgens hen niet kan worden afgeweken.
- 24 Ook indien de ontvanger van de dienst zelf de BTW verschuldigd is, is de verlegging van deze schuld ten laste van de ontvanger van de dienst volgens de Duitse regering slechts een andere wijze om BTW te innen, welke geen gevolg kan hebben voor de voorwaarden voor het recht op aftrek.
- 25 De Commissie verklaart bovendien dat deze oplossing strookt met de structuur van artikel 21, punt 1, van de Zesde richtlijn. Deze bepaling vereist immers dat, wat leveringen van goederen door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige betreft, de BTW enkel verschuldigd is door de ontvanger wanneer de factuur in overeenstemming is met artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn.
- 26 De Commissie beroept zich bovendien op de wijzigingen die sindsdien zijn aangebracht bij richtlijn 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001 tot wijziging van richtlijn 77/388 met het oog op de vereenvoudiging, modernisering en harmonisering van de ter zake van de facturering geldende voorwaarden op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB L 15, blz. 24). Zij beklemtoont dat de nieuwe tekst van artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn preciseert dat in geval van een vrijstelling of wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, de factuur een verwijzing naar de relevante bepaling in de Zesde richtlijn of naar de overeenkomstige nationale bepaling moet bevatten, of enige andere vermelding dat de levering is vrijgesteld of onder toepassing van de verleggingsregeling valt.

- 27 De Duitse regering merkt bovendien op dat de factuur vanuit het oogpunt van de belastingadministratie een belangrijke bewijsfunctie vervult, aangezien zij controleerbare gegevens bevat omtrent de hoogte van het bedrag dat in mindering mag worden gebracht van de reeds verschuldigde BTW, wanneer de lidstaat voor bepaalde dienstverrichtingen in afwijkingen op het recht op aftrek heeft voorzien.
- 28 Op een schriftelijke vraag van het Hof hebben zowel het Finanzamt als de Duitse regering en de Commissie geantwoord dat de bepalingen van artikel 18, lid 1, sub a en d, van de Zesde richtlijn cumulatief van toepassing zijn, zodat in geval van toepassing van de verleggingsregeling de belastingplichtige de bijkomende formaliteiten moet vervullen die door de lidstaten zijn voorgeschreven in het kader van de mogelijkheid die artikel 18, lid 1, sub d, van de Zesde richtlijn hun biedt. Het is de lidstaten op grond van laatstgenoemde bepaling dus niet mogelijk afwijkingen vast te stellen die de in artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalde voorwaarden versoepelen.
- 29 Hoe dan ook stelt de Commissie vast dat artikel 18, lid 1, sub d, van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk verwijst naar de toepassing van artikel 21, punt 1, van deze richtlijn, volgens hetwelk voor de verlegging van de belastingschuld als voorwaarde geldt dat „de door de niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige uitgereikte factuur [...] in overeenstemming [is] met artikel 22, lid 3”. Derhalve laat artikel 18, lid 1, sub d, de voorwaarde met betrekking tot het bezit van een factuur ongewijzigd.
- 30 Aangaande de vraag of de factuur het bedrag van de betrokken BTW dient te vermelden, zijn zowel de Duitse regering als de Commissie van mening dat zowel de strekking als het doel van artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn pleit voor een oplossing waarbij, in het geval de ontvanger van de dienst tevens de schuldenaar van de belasting is, het artikel restrictief wordt uitgelegd en wordt afgezien van het vereiste van een afzonderlijke vermelding van de BTW.

- 31 De Duitse regering voert meerdere redenen aan voor dit argument. In de eerste plaats moet de ontvanger van de dienstverrichting als schuldenaar van de belasting het door hem verschuldigde bedrag van de BTW zelf berekenen, zonder zich daartoe te moeten baseren op de desbetreffende vermeldingen in de factuur die is opgemaakt door de onderneming die de dienst heeft verricht. In de tweede plaats is bij een afzonderlijke vermelding van de BTW ingevolge artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn de leverancier tot voldoening van de BTW gehouden, naast de ontvanger van de dienst, hetgeen niet strookt met de geest van de Zesde richtlijn. Onder verwijzing naar de bewoordingen van artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, zoals sedertdien gewijzigd bij richtlijn 2001/115, merkt de Duitse regering in de derde plaats op dat de aldus ingevoerde regeling voorschriften bevat die elke afzonderlijke vermelding van het bedrag van de BTW overbodig maken.
- 32 Volgens de Commissie behandelt artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn een dergelijk geval van verlegging van de belastingschuld als een geval van vrijstelling. Anders is degene die de factuur uitreikt overeenkomstig artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn, de BTW verschuldigd wegens het enkele feit dat hij deze in zijn factuur vermeldt, zonder dat de ontvanger van de dienst zijn recht op aftrek voor deze belasting geldend kan maken. Derhalve concludeert de Commissie dat, indien de ontvanger van de dienst de BTW verschuldigd is, het volstaat om dit op de factuur te vermelden of daarin te verwijzen naar de bepaling krachtens welke dit het geval is.
- 33 Aangaande de naam en het adres van de dienstverrichter verwijst de Duitse regering om te beginnen naar de arresten van het Hof van 14 juli 1988, Jeunehomme en EGI (123/87 en 330/87, Jurispr. blz. 4517, punt 17), en 17 september 1997, Langhorst (C-141/96, Jurispr. blz. I-5073, punt 17). Zij is van mening dat de lidstaten, ofschoon artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn en de rechtspraak van het Hof hen niet verplichten dergelijke vermeldingen voor te schrijven, dit toch kunnen doen.
- 34 Volgens de Commissie volgt uit het arrest van 13 december 1989, Genius Holding (C-342/87, Jurispr. blz. 4227), op grond waarvan volgens haar mag worden

gecontroleerd of de belastbare handeling is verricht, dat de factuur het mogelijk moet maken de belastingplichtige, met zijn naam en adres, evenals de betrokken handeling te identificeren.

- 35 Met betrekking tot de vermelding van de aard van de dienst is de Duitse regering van mening dat de lidstaten moeten kunnen verlangen dat deze in de factuur nauwkeurig wordt vermeld, om de juiste inning van de BTW te verzekeren en fraude te vermijden.
- 36 Aangezien de factuur het essentiële middel vormt om de juiste toepassing van de BTW te controleren, dient de beschrijving van de gefactureerde handeling volgens de Commissie dus voldoende nauwkeurig te zijn om te kunnen bepalen om welk soort handeling het gaat, of zij belastbaar is, waar zij is verricht en eventueel wie de belastingplichtige is.

Antwoord van het Hof

- 37 Om te beginnen, zoals de advocaat-generaal in punt 37 van zijn conclusie opmerkt, kan een belastingplichtige die als ontvanger van goederen of diensten tot voldoening van de BTW gehouden is, gebruikmaken van het recht op aftrek als bedoeld in artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. Dit standpunt wordt bevestigd door de wijzigingen die nadien in deze bepaling zijn aangebracht bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde — werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18), waarbij de verschillen tussen de taalversies op dit punt zijn weggewerkt.

- 38 Voorts maakt volgens vaste rechtspraak het in artikel 17 van de Zesde richtlijn neergelegde recht op aftrek integrerend deel uit van de BTW-regeling, en kan het in beginsel niet worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie met name arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz I-1883, punt 18, en 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43).
- 39 De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het gemeenschappelijk stelsel van de BTW waarborgt derhalve een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten zelf aan de heffing van BTW zijn onderworpen (zie met name arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19, en 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15, en arrest Gabalfrisa e.a., reeds aangehaald, punt 44).
- 40 Aangaande de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek stelt artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn als algemene regel dat de belastingplichtige voor de in artikel 17, lid 2, sub a, van de richtlijn bedoelde aftrek in het bezit moet zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van de richtlijn opgestelde factuur.
- 41 Wanneer ingevolge artikel 21, punt 1, van de Zesde richtlijn evenwel de ontvanger van de diensten tot voldoening van de BTW gehouden is, bepaalt artikel 18, lid 1, sub d, van de richtlijn dat hij de door elke lidstaat voorgeschreven formaliteiten dient te vervullen.
- 42 Dienaangaande volgt uit de verwijzingsbeschikking dat Bockemühl, als degene die tot voldoening van de BTW gehouden is, in casu in beginsel het recht op aftrek mag uitoefenen. Hij is evenwel niet in het bezit van een in overeenstemming met artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn opgestelde factuur.

- 43 Hier is dus de vraag, of bij een verlegging van de belastingschuld als in casu alleen de bepalingen van artikel 18, lid 1, sub d, van de Zesde richtlijn van toepassing zijn, dan wel of, zoals de Duitse regering, het Finanzamt en de Commissie verklaren, artikel 18, lid 1, sub a, van deze richtlijn ook van toepassing is.
- 44 Dienaangaande wordt in de eerste plaats opgemerkt dat artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn, in de op het moment van de feiten toepasselijke versie, de procedure van de verlegging van de belastingschuld niet uitdrukkelijk regelde. Zoals de Duitse regering en de Commissie in hun opmerkingen hebben aangetoond, rijzen bij de toepassing van deze bepaling in het kader van deze procedure uitleggingsproblemen, in het bijzonder betreffende de bepaling die de vermelding van het bedrag van de BTW als voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek stelt (zie punten 30-32 van dit arrest). Verder wordt in de bij richtlijn 2001/115 aan artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn aangebrachte wijzigingen de verleggingsregeling weliswaar genoemd, zoals is opgemerkt in punt 26 van dit arrest, maar artikel 22 van de Zesde richtlijn inzake de verplichte facturatie regelt niet de voorwaarden voor dit recht op aftrek als zodanig.
- 45 In de tweede plaats wordt met betrekking tot het aan de structuur van artikel 21, punt 1, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn ontleende argument van de Commissie, dat laatstgenoemde bepaling voor de levering van goederen door een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige vereist dat de BTW enkel door de ontvanger verschuldigd is wanneer de factuur in overeenstemming is met artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn, opgemerkt dat artikel 21, punt 1, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn slechts de voorwaarden opsomt waaronder de ontvanger van een levering van goederen kan worden aangewezen als degene die tot voldoening van de BTW is gehouden.
- 46 In de derde plaats kan om een vergelijkbare reden het argument van de Commissie niet worden aanvaard, dat artikel 18, lid 1, sub d, van de Zesde richtlijn onveranderd aan het vereiste van het bezit van een factuur lijkt vast te houden, aangezien dit artikel uitdrukkelijk verwijst naar de toepassing van artikel 21,

punt 1, van de richtlijn en dit punt 1, sub a, derde alinea, voor de overdracht van de belastingschuld als voorwaarde stelt dat „de door de niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige uitgereikte factuur [...] in overeenstemming [is] met artikel 22, lid 3”. Zoals in het vorige punt van dit arrest is opgemerkt, somt artikel 21, punt 1, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn slechts de voorwaarden op waaronder de ontvanger van een levering van goederen kan worden aangewezen als degene die tot voldoening van de BTW is gehouden.

- 47 De bepalingen van artikel 18, lid 1, sub a en sub d, van de Zesde richtlijn dienen derhalve aldus te worden uitgelegd dat alleen artikel 18, lid 1, sub d, van toepassing is op een verleggingsregeling als de onderhavige. Bijgevolg heeft een belastingplichtige die als ontvanger van diensten tot voldoening van de BTW daarover gehouden is, niet een in overeenstemming met artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn opgestelde factuur te bezitten om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen en moet hij enkel de door de betrokken lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervullen bij de uitoefening van de mogelijkheid die artikel 18, lid 1, sub d, van deze richtlijn hem biedt.
- 48 Deze uitlegging vindt bovendien steun in de bewoordingen van artikel 18, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, dat in identieke bewoordingen als in artikel 18, lid 1, sub d, als voorwaarde stelt dat de belastingplichtige de door elke lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervult. Eerstgenoemde bepaling is van toepassing op situaties die betrekking hebben op de eigen bestemming, waarin het logisch is dat voor het recht op aftrek niet de verplichting van het bezit van een in overeenstemming met artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn uitgereikte factuur geldt.
- 49 Aangaande de uitoefening van de door artikel 18, lid 1, sub d, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid zij opgemerkt dat deze bepaling de lidstaten weliswaar toestaat om in geval van toepassing van de verleggingsregeling formaliteiten inzake de uitoefening van het recht op aftrek voor te schrijven, maar dat deze bevoegdheid moet worden uitgeoefend in overeenstemming met een

van de door de Zesde richtlijn nagestreefde doelstellingen, namelijk het verzekeren van de inning van de BTW en de controle daarvan door de belastingadministratie (zie met betrekking tot artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn, arrest Langhorst, reeds aangehaald, punt 17). Bovendien mag die bevoegdheid slechts worden uitgeoefend voorzover de opgelegde formaliteiten niet zo talrijk of technisch zijn, dat zij de uitoefening van het recht op aftrek in de praktijk onmogelijk of overdreven moeilijk maken (zie aangaande artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn juncto artikel 18, lid 1, sub a, van deze richtlijn, arrest Jeunehomme, reeds aangehaald, punt 17).

- 50 Derhalve mogen, wat artikel 18, lid 1, sub d, van de Zesde richtlijn betreft, het opleggen en de omvang van formaliteiten voor het recht op aftrek niet verder gaan dan strikt noodzakelijk is om de juiste toepassing van de betrokken verleggingsregeling te controleren.
- 51 In deze context heeft een factuur stellig een belangrijke bewijsfunctie omdat zij controleerbare gegevens kan bevatten. Bij toepassing van de verleggingsregeling had evenwel juist op basis van controleerbare gegevens moeten worden geoordeeld dat de belastingplichtige ontvanger van een levering van goederen of van diensten, tot voldoening van de BTW gehouden was en tot welk bedrag. Wanneer de belastingadministratie over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige als ontvanger van de betrokken dienstverrichting tot voldoening van de BTW gehouden is, mag zij voor het recht van genoemde belastingplichtige op aftrek van deze BTW geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd.
- 52 Wanneer bijgevolg een belastingplichtige, als ontvanger van diensten, wordt aangewezen als degene die tot voldoening van de BTW daarover gehouden is, kan de belastingadministratie voor het recht op aftrek niet de bijkomende voorwaarde stellen dat hij in het bezit is van een in overeenstemming met artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn opgestelde factuur. Een dergelijk vereiste zou immers tot gevolg kunnen hebben dat een belastingplichtige als ontvanger van de diensten tot voldoening van de betrokken BTW gehouden is, doch het risico loopt deze belasting niet te kunnen aftrekken.

- 53 Gelet op het voorgaande, moet op de eerste vraag worden geantwoord dat, in het kader van een verleggingsregeling, een belastingplichtige die ingevolge artikel 21, punt 1, van de Zesde richtlijn als ontvanger van dienstverrichtingen tot voldoening van de BTW daarover gehouden is, niet in het bezit van een in overeenstemming met artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn opgestelde factuur behoeft te zijn om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen.
- 54 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

De derde vraag

- 55 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, behoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

- 56 De kosten door de Duitse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 22 november 2001 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Een belastingplichtige die ingevolge artikel 21, punt 1, 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, in de versie van richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388, en richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, als ontvanger van dienstverrichtingen tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde daarover gehouden is, behoeft niet in het bezit te zijn van een in overeenstemming met artikel 22, lid 3, van deze richtlijn opgestelde factuur om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen.

Jann

Rosas

von Bahr

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 1 april 2004.

De griffier

De president

R. Grass

V. Skouris