Downloaded via the EU tax law app / web

Zaak C?371/07

Danfoss A/S

en

AstraZeneca A/S

tegen

Skatteministeriet

(verzoek van het Vestre Landsret om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 6, lid 2 – Diensten om niet verricht door belastingplichtige voor andere dan bedrijfsdoeleinden – Recht op aftrek van btw – Artikel 17, lid 6, tweede alinea – Mogelijkheid voor lidstaten tot handhaving van uitsluitingen van recht op aftrek waarin hun nationale wettelijke regeling ten tijde van inwerkingtreding van Zesde richtlijn voorzag”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 17, lid 6, tweede alinea)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Belastbare handelingen*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 6, lid 2)

1. Artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat een lidstaat na de inwerkingtreding van deze richtlijn toepassing maakt van een uitsluiting van het recht op aftrek van de voorbelasting op uitgaven in verband met maaltijden die door bedrijfskantines in het kader van zakelijke bijeenkomsten om niet worden verstrekt aan zakenrelaties en personeel, terwijl die uitsluiting ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn niet daadwerkelijk van toepassing was op die uitgaven wegens een administratieve praktijk volgens welke de door deze kantines verrichte diensten werden belast uitgaande van de kostprijs daarvan, berekend op basis van de productiekosten, dat wil zeggen de prijs van de grondstoffen en de loonkosten voor de bereiding en de verkoop van het voedsel en de drank alsmede voor het kantinebeheer, onder volledige aftrek van de voorbelasting.

(cf. punt 44, dictum 1)

2. Artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, dat voor de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde bepaalde handelingen waarvoor door de belastingplichtige geen werkelijke tegenprestatie wordt ontvangen, gelijkstelt met onder bezwarende titel verrichte diensten, moet aldus worden uitgelegd dat het geen betrekking heeft op het om niet verstrekken van maaltijden in de bedrijfskantine aan zakenrelaties in het kader van bijeenkomsten die plaatsvinden binnen de

onderneming, wanneer uit objectieve gegevens blijkt – wat door de verwijzende rechter moet worden geverifieerd – dat die maaltijden uitsluitend voor beroepsdoeleinden worden verstrekt. Voorts is deze bepaling in beginsel van toepassing op het verstrekken om niet van maaltijden door een onderneming aan haar personeel in haar bedrijfsruimten, tenzij – wat eveneens door de verwijzende rechter moet worden beoordeeld – de behoeften van de onderneming, zoals de noodzaak om de continuïteit en het goede verloop van de zakelijke bijeenkomsten te garanderen, verlangen dat die maaltijden door de werkgever worden verstrekt. Hoewel het verstrekken van maaltijden aan de werknemers in beginsel privédoeleinden dient, en het daarbij gaat om een persoonlijke keuze van die werknemers waarin de werkgever zich niet mengt, dient het verstrekken van maaltijden aan de werknemers in een aantal bijzondere omstandigheden daarentegen niet de privédoeleinden van die werknemers noch andere dan bedrijfsdoeleinden. Het persoonlijke voordeel ervan voor de werknemers is in dat geval slechts bijkomstig ten opzichte van de behoeften van de onderneming.

(cf. punt 57, 62, 65, dictum 2)

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

11 december 2008 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 6, lid 2 – Om niet verrichten van diensten door belastingplichtige voor andere dan bedrijfsdoeleinden – Recht op aftrek van btw – Artikel 17, lid 6, tweede alinea – Mogelijkheid voor lidstaten tot handhaving van uitsluitingen van recht op aftrek waarin hun nationale wetgeving ten tijde van inwerkingtreding van Zesde richtlijn voorzag”

In zaak C?371/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Vestre Landsret (Denemarken) bij beslissing van 1 augustus 2007, ingekomen bij het Hof op 3 augustus 2007, in de procedure

Danfoss A/S,

AstraZeneca A/S

tegen

Skatteministeriet,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts (rapporteur), kamerpresident, T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis en J. Malenovský, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 25 juni 2008,

gelet op de opmerkingen van:

– Danfoss A/S, vertegenwoordigd door H. Hansen en T. Kristjánsson, advokater,

– AstraZeneca A/S, vertegenwoordigd door M. Vesthardt en M. Bruus, advokater,

– de Deense regering, vertegenwoordigd door B. Weis Fogh als gemachtigde, bijgestaan door K. Lundgaard Hansen, advokat,

– de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou, S. Schønberg en S. Maaløe als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 23 oktober 2008,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 6, lid 2, en 17, lid 6, tweede alinea, 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; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de ondernemingen Danfoss A/S (hierna: „Danfoss”) en AstraZeneca A/S (hierna: „AstraZeneca”), enerzijds, en het Skatteministeriet (Deens ministerie van Belastingen en Accijnzen), anderzijds, over de vraag hoe het in het kader van zakelijke bijeenkomsten om niet verstrekken van maaltijden aan zakenrelaties en personeel in bedrijfskantines moet worden behandeld op het vlak van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan;

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden.”

4 Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn luidt:

„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 lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag."

5 Bij gebrek aan overeenstemming binnen de Raad over de kosten waarvoor in een uitsluiting van het recht op btw-aftrek kan worden voorzien, zijn tot op heden de in artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bedoelde communautaire regels nog niet vastgesteld.

6 Krachtens artikel 1 van de Negende richtlijn (78/583/EEG) van de Raad van 26 juni 1978 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB L 194, blz. 16), zijn een aantal lidstaten, waaronder het Koninkrijk Denemarken, gemachtigd de Zesde richtlijn uiterlijk op 1 januari 1979 uit te voeren.

Nationale regeling

7 Krachtens de eerste Deense wet nr. 102 van 31 maart 1967 op de btw (hierna: „btw-wet") waren dienstverrichtingen in beginsel niet aan de btw onderworpen, behoudens wanneer dat in de wet uitdrukkelijk was bepaald. Overeenkomstig die wet werd over dienstverrichtingen in het kader van de exploitatie van kantines in ondernemingen geen btw geheven, zodat ondernemingen geen recht hadden op aftrek van de btw over de in dat kader gedane inkopen.

8 § 16, lid 3, van de btw-wet bepaalde:

„Tot de voorbelasting wordt niet gerekend de belasting die drukt op de inkoop en daarmee gelijkgestelde verrichtingen met betrekking tot:

a) voedsel voor de eigenaar en het personeel van de onderneming

[...]

e) representatie en geschenken."

9 Met het oog op de uitvoering van de Zesde richtlijn werd de btw-wet gewijzigd bij wet nr. 204 van 10 mei 1978, die op 1 oktober 1978 in werking trad. In overeenstemming met de richtlijn werd het verrichten van diensten in beginsel aan de btw onderworpen. Hierdoor werd de verkoop van voedsel en drank in bedrijfskantines belastbaar. De vroegere bepalingen van § 16, lid 3, van de btw-wet over de uitsluiting van het recht op aftrek voor voedsel? en representatiekosten bleven evenwel ongewijzigd.

10 In november 1978 besliste de Momsnævn (administratieve beroepscommissie voor btw-aangelegenheden) dat de grondslag van de btw over het verstrekken van voedsel en drank in bedrijfskantines hoe dan ook ten minste gelijk diende te zijn aan een kostprijs die moest worden berekend op basis van de productiekosten, dat wil zeggen de prijs van de grondstoffen en de loonkosten voor de bereiding en de verkoop van het voedsel en de drank alsmede voor het kantinebeheer (hierna: „kostprijs"). Op grond van deze administratieve praktijk mocht de btw over het verstrekken van maaltijden volledig worden afgetrokken. Het besluit van de Momsnævn werd

opgenomen in een specifiek op kantines betrekking hebbend bestuurlijk richtsnoer van 31 oktober 1983 („btw-richtsnoer voor kantines”).

11 De btw-wet werd bij wet nr. 375 van 18 mei 1994 herzien. De in § 16, lid 3, van eerstgenoemde wet bedoelde uitsluiting van het recht op aftrek werd zonder substantiële wijzigingen in § 42, lid 1, punten 1 en 5, van die wet gehandhaafd.

12 Bij wet nr. 375 werden in de btw-wet voorts bepalingen inzake de heffing van belasting op onttrekkingen ingevoegd, op grond waarvan onttrekkingen van diensten voor andere dan bedrijfsdoeleinden werden gelijkgesteld met verrichtingen onder bezwarende titel. Deze bepalingen, die in § 5, leden 2 en 3, van de btw-wet zijn opgenomen, luiden als volgt:

„2. Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het onttrekken van goederen of diensten voor de in § 42, leden 1 en 2, genoemde doeleinden, voor zover bij de inkoop of de productie van die goederen en diensten recht op volledige of gedeeltelijke btw-aftrek is ontstaan.

3. Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het onttrekken van diensten voor privédoeleinden van de eigenaar van de onderneming of voor privédoeleinden van zijn personeel of, meer algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden.”

13 Wegens de in punt 10 van het onderhavige arrest genoemde administratieve praktijk konden de voorschriften inzake onttrekkingen evenwel niet worden toegepast op het in het kader van zakelijke bijeenkomsten om niet verstrekken van maaltijden aan zakenrelaties en personeel in bedrijfskantines. Die maaltijden werden namelijk geacht te worden verstrekt middels een (fictieve) tegenprestatie overeenkomende met de kostprijs, zodat de goederen of de dienstverrichtingen niet als „onttrokken” konden worden beschouwd, aangezien van onttrekking slechts sprake is wanneer er voor de goederen of de dienstverrichtingen geen tegenprestatie wordt geleverd.

14 Bij drie beschikkingen van 1999 verklaarde het Landsskatteret (fiscale rechtbank) de administratieve praktijk ongeldig. Het oordeelde dat de algemene bepalingen van de btw-wet over de berekening van de belasting op verkopen, om verenigbaar te zijn met de Zesde richtlijn, ook moesten gelden voor bedrijfskantines, zodat de btw over verkopen niet op basis van de kostprijs, maar op basis van de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie moest worden vastgesteld.

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

15 Danfoss is een naamloze vennootschap naar Deens recht met zetel in Denemarken en filialen in verschillende staten, die industriële automatiseringssystemen op het gebied van koel? en warmtetechniek produceert en in de handel brengt. In de kantines van deze onderneming worden aan het personeel voedsel en drank verkocht. Voorts worden in die kantines tijdens zakelijke bijeenkomsten binnen de onderneming om niet maaltijden verstrekt aan zakenrelaties, en ook aan het personeel.

16 AstraZeneca is een farmaceutisch bedrijf dat in het kader van zijn verkoop? en marketingactiviteiten artsen en andere gezondheidswerkers uitnodigt op informatiebijeenkomsten over aandoeningen en over de positionering en het gebruik van zijn geneesmiddelen. Naargelang van het aanvangstijdstip van de bijeenkomst en de duur ervan, die kan variëren van enkele uren tot volledige dagen, worden aan de deelnemers om niet maaltijden verstrekt in de bedrijfskantine, waar ook voedsel en drank worden verkocht aan het personeel.

17 De hoofdgedingen berusten op de procedures die door deze twee ondernemingen bij het Vestre Landsret zijn ingesteld tegen het Skatteministeriet over de btw-behandeling van het tijdens zakelijke bijeenkomsten om niet verstrekken van maaltijden aan zakenrelaties en aan het

personeel in hun kantines. De beroepen hebben betrekking, wat AstraZeneca betreft, op de periode van 1 oktober 1994 tot en met 31 december 1999, en, wat Danfoss betreft, op die van 1 oktober 1996 tot en met 30 september 2001.

18 Voor deze ondernemingen had de sinds 1978 geldende administratieve praktijk tot gevolg dat de btw werd vastgesteld op basis van de kostprijs van het verstrekken van die maaltijden. Alle voor de kantines gedane inkopen werden geacht te worden gebruikt voor belastbare handelingen, zodat de btw over die inkopen volledig van de door de kantines verschuldigde btw kon worden afgetrokken.

19 Nadat deze administratieve praktijk in 1999 ongeldig was verklaard door het Landsskatteret, dat, zoals uiteengezet in punt 14 van het onderhavige arrest, had geoordeeld dat de btw niet op basis van een kostprijs, maar op basis van de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie moest worden berekend, hebben de ondernemingen verzocht om teruggaaf van de btw die was vastgesteld op basis van de kostprijs van de in het kader van zakelijke bijeenkomsten aan zakenrelaties en personeel om niet verstrekte maaltijden, voor een bedrag van 5 920 848,19 DKK in het geval van Danfoss, en van 825 275 DKK in dat van AstraZeneca.

20 Het Skatteministeriet heeft deze verzoeken om teruggaaf afgewezen op grond dat het verstrekken van maaltijden aan zakenrelaties valt onder „representatie”, die overeenkomstig § 42, lid 1, punt 5, van de btw-wet van het recht op aftrek is uitgesloten, en het verstrekken van maaltijden aan het personeel in het kader van zakelijke bijeenkomsten onder „voedsel”, dat overeenkomstig § 42, lid 1, punt 1, van deze wet van dat recht is uitgesloten.

21 Aangezien Danfoss en AstraZeneca conform de genoemde administratieve praktijk de btw over de inkopen voor hun kantines volledig hadden afgetrokken, was het Skatteministeriet evenwel van mening dat die maaltijden overeenkomstig § 5, lid 2, van de btw-wet als onttrekkingen aan de btw moesten worden onderworpen. Daar volgens dat ministerie die belasting op onttrekkingen, net als de btw in het kader van de ongeldig verklaarde administratieve praktijk, moest worden berekend op basis van de kostprijs, heeft het zich op het standpunt gesteld dat de betrokken btw-bedragen niet moesten worden teruggegeven.

22 De betrokken ondernemingen stellen dat er geen rechtsgrondslag bestaat om de zogenoemde onttrekkingen aan de btw te onderwerpen en dat de beperking van het recht op aftrek waarin de btw-wet voorziet, onrechtmatig is.

23 Daarop heeft het Vestre Landsret de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde btw-richtlijn aldus te worden uitgelegd dat de weigering van een lidstaat om aftrek toe te staan van de [btw] over de goederen en diensten die worden gebruikt voor het verstrekken van maaltijden aan zakenrelaties en personeel in een bedrijfskantine tijdens bijeenkomsten, afhankelijk is van de voorwaarde dat er vóór de inwerkingtreding van de richtlijn een nationale rechtsgrondslag voor de weigering van deze aftrek bestond en dat deze rechtsgrondslag door de belastingautoriteiten in de praktijk werd toegepast, in dier voege dat het recht op aftrek van de [btw] over deze goederen en diensten werd geweigerd?

2) Is het voor de beantwoording van de eerste vraag van belang dat bedrijfskantines niet btw-plichtig waren volgens de geldende nationale wetgeving in de desbetreffende lidstaat vóór de uitvoering van de Zesde btw-richtlijn in 1978, dat de nationale bepalingen inzake de aftrekbeperking niet werden gewijzigd bij de uitvoering van de Zesde btw-richtlijn en dat uitsluitend ten gevolge van het feit dat bedrijfskantines bij de uitvoering van de Zesde btw-richtlijn btw-plichtig

werden, de bepalingen inzake de aftrekbeperking een rol gingen spelen voor dit type bedrijvigheid?

3) Is er sprake van ‚handhaven' van een uitsluiting van het recht op aftrek in de zin van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde btw-richtlijn, indien vanaf het tijdstip van uitvoering van de btw-richtlijn in 1978 tot en met 1999 recht op aftrek bestond voor de genoemde uitgaven ten gevolge van een administratieve praktijk als die beschreven in het hoofdgeding?

4) Dient artikel 6, lid 2, sub a en b, van de Zesde btw-richtlijn aldus te worden uitgelegd dat de bepaling betrekking heeft op het om niet verstrekken van maaltijden door ondernemingen aan zakenrelaties in de eigen kantine tijdens bijeenkomsten binnen de onderneming?

5) Dient artikel 6, lid 2, sub a en b, van de Zesde btw-richtlijn aldus te worden uitgelegd dat de bepaling betrekking heeft op het om niet verstrekken van maaltijden door een onderneming aan het personeel in de eigen kantine tijdens bijeenkomsten binnen de onderneming?"

Beantwoording van de eerste drie vragen

24 Met zijn eerste drie vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een belastingautoriteit een belastingplichtige op grond van de standstillclausule van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn een uitsluiting van het recht op aftrek van de in eerdere stadia betaalde btw – in casu een verbod op aftrek van de voorbelasting op de kosten van voedsel voor het bedrijfspersoneel en de representatiekosten – kan tegenwerpen, terwijl die uitsluiting weliswaar vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn in het nationale recht was vastgelegd, maar in de praktijk niet gold voor dienstverrichtingen van kantines, aangezien deze verrichtingen tot en met 1 oktober 1978 niet aan de btw waren onderworpen en daarna, vanaf november van datzelfde jaar, op grond van een administratieve praktijk werden belast op basis van de kostprijs ervan, waarbij de voorbelasting volledig aftrekbaar was.

25 Er zij meteen aan herinnerd dat de Zesde richtlijn in Denemarken in werking is getreden op 1 januari 1979 [zie in die zin arresten van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C?177/99 en C?181/99, Jurispr. blz. I?7013, punten 5 en 9, en 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk, C?40/00, Jurispr. blz. I?4539, punten 5 en 9; zie ook artikel 1 van richtlijn 78/583, en, ten slotte, artikel 176, tweede alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1)].

26 Verder zij eraan herinnerd dat volgens het fundamentele beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel, dat met name in artikel 2 van de Zesde richtlijn is neergelegd, bij elke transactie inzake productie of distributie btw is verschuldigd onder aftrek van de btw die rechtstreeks op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt. Volgens vaste rechtspraak maakt het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, 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 in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt. Elke beperking van het recht op btw-aftrek heeft gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk en moet in alle lidstaten op dezelfde wijze worden toegepast. Bijgevolg zijn afwijkingen slechts toegestaan in de gevallen waarin de Zesde richtlijn uitdrukkelijk voorziet (zie in die zin arrest van 8 januari 2002, Metropol en Stadler, C?409/99, Jurispr. blz. I?81, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Voorts moeten bepalingen die voorzien in afwijkingen van het beginsel van het recht op btw-aftrek, dat de neutraliteit van deze belasting waarborgt, eng worden uitgelegd (arrest Metropol en Stadler, reeds aangehaald, punt 59).

27 Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn legt in expliciete en precieze bewoordingen het

beginsel vast, dat de belastingplichtige de bedragen die hem als btw in rekening zijn gebracht ter zake van hem geleverde goederen of hem verstrekte diensten, in aftrek kan brengen voor zover deze goederen of diensten voor zijn belaste handelingen worden gebruikt (arrest Metropol en Stadler, reeds aangehaald, punt 43).

28 Dit beginsel wordt evenwel afgezwakt door de afwijkende bepaling in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, met name de tweede alinea daarvan. Op grond hiervan mogen de lidstaten namelijk hun bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn bestaande regelingen inzake uitsluiting van het aftrekrecht handhaven totdat de Raad de bij dit artikel bedoelde voorschriften vaststelt (zie arrest van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk, C?345/99, Jurispr. blz. I?4493, punt 19, en arrest Metropol en Stadler, reeds aangehaald, punt 44).

29 Zoals uiteengezet in punt 5 van het onderhavige arrest, heeft de Raad evenwel geen van de bij hem door de Commissie krachtens artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn ingediende voorstellen aangenomen, zodat de lidstaten hun bestaande uitsluitingen van het recht op btw-aftrek kunnen handhaven totdat de gemeenschapswetgever een gemeenschappelijke regeling voor de uitsluitingen vaststelt en aldus de geleidelijke harmonisatie van de nationale btw-wetgevingen tot stand brengt. Het gemeenschapsrecht kent dus tot op heden geen bepaling waarin de uitgaven die van het recht op btw-aftrek zijn uitgesloten, worden opgesomd (arrest van 8 december 2005, Jyske Finans, C?280/04, Jurispr. blz. I?10683, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Zoals het Hof in punt 48 van zijn reeds aangehaalde arrest Metropol en Stadler in herinnering heeft gebracht, bevat artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn een standstillclausule, op grond waarvan de nationale uitsluitingen van het recht op btw-aftrek die reeds golden vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, mogen worden gehandhaafd.

31 Het Hof heeft dienaangaande gepreciseerd dat deze bepaling de lidstaten de mogelijkheid wil bieden alle ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn door de overheidsinstanties daadwerkelijk toegepaste nationale rechtsregels inzake uitsluiting van het aftrekrecht te handhaven totdat de Raad een gemeenschappelijke regeling voor de uitsluitingen van het recht op btw-aftrek vaststelt (arrest Metropol en Stadler, reeds aangehaald, punt 48).

32 In dit verband moet ervan worden uitgegaan dat een regeling van een lidstaat onder de in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn opgenomen afwijking valt en niet in strijd is met artikel 17, lid 2, ervan, wanneer zij na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn wijziging brengt in de draagwijdte van bestaande uitsluitingen door deze te beperken, en daarmee de doelstelling van de Zesde richtlijn dichter benadert (reeds aangehaalde arresten van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk, C?345/99, punt 22, en Metropol en Stadler, punt 45).

33 Een nationale regeling vormt daarentegen geen door artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn toegestane afwijking en is in strijd met artikel 17, lid 2, ervan, indien zij de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen na de inwerkingtreding van de richtlijn uitbreidt en zich daardoor van de doelstelling van de richtlijn verwijdert (reeds aangehaalde arresten van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk, C?40/00, punt 17, en Metropol en Stadler, punt 46).

34 Dit geldt voor iedere wijziging na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn waardoor de draagwijdte van de onmiddellijk voor die wijziging geldende uitsluitingen wordt uitgebreid (arrest van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk, C?40/00, reeds aangehaald, punt 18).

35 De eerste drie vragen van de verwijzende rechter moeten in het licht van deze overwegingen worden beantwoord.

36 Enerzijds zij vastgesteld dat in Denemarken dienstverrichtingen door kantines tot de inwerkingtreding van de btw-wet op 1 oktober 1978 niet aan de btw waren onderworpen. Bijgevolg waren de nationale bepalingen inzake de uitsluiting van het recht op aftrek van de voorbelasting niet van toepassing.

37 Ook toen na wijziging van die wet de dienstverrichtingen aan de btw werden onderworpen, werd de uitsluiting van het aftrekrecht waarin bij de btw-wet was voorzien, niet toegepast op dienstverrichtingen door bedrijfskantines.

38 Net na die wetswijziging besliste de Momsnævn in november 1978 namelijk dat de grondslag van de btw over de verkoop van voedsel en drank in bedrijfskantines ten minste gelijk moest zijn aan de kostprijs van de verrichte diensten, en dat de in eerdere stadia betaalde btw volledig aftrekbaar was.

39 Zoals blijkt uit het voorgaande, waren de in § 16, lid 3, van de btw-wet vastgelegde nationale bepalingen inzake de uitsluiting van het recht op aftrek van de voorbelasting ten tijde van de inwerkingtreding, in Denemarken, van de Zesde richtlijn in de praktijk niet van toepassing op door bedrijfskantines verrichte diensten.

40 Bijgevolg zij vastgesteld dat de betrokken uitsluiting van het aftrekrecht ten tijde van de inwerkingtreding, in Denemarken, van de Zesde richtlijn niet in de zin van de rechtspraak van het Hof, daadwerkelijk van toepassing was op de uitgaven voor in bedrijfskantines aan het personeel en aan zakenrelaties om niet verstrekte maaltijden.

41 Zoals in punt 33 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, is anderzijds een nationale regeling die de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn uitbreidt en zich daardoor van de doelstelling van de richtlijn verwijdert, ontoelaatbaar.

42 In casu zij vastgesteld dat de Deense overheid zich met de invoering, middels een administratieve praktijk die werd toegepast van november 1978 tot en met 1999, van een recht op volledige aftrek van de voorbelasting op het verstrekken van voedsel en drank in bedrijfskantines, de mogelijkheid heeft ontzegd om het recht op aftrek van die belasting later te beperken. In dit verband zij erop gewezen dat in de context van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn niet alleen rekening moet worden gehouden met wetgevende handelingen in eigenlijke zin, maar ook met bestuurshandelingen en met de administratieve praktijken van de overheidsinstanties van de betrokken lidstaat (arrest Metropol en Stadler, reeds aangehaald, punt 49).

43 Door op grond van § 42, lid 1, punten 1 en 5, van de btw-wet aftrek van de voorbelasting in verband met het verstrekken van voedsel en drank in bedrijfskantines te weigeren, wil het Skatteministeriet bijgevolg de draagwijdte van deze ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn toepasselijke uitsluiting uitbreiden tot de uitgaven voor de betrokken maaltijden en voert het een wijziging in die de Deense wettelijke regeling van de doelstelling van de Zesde richtlijn verwijdert, waarvoor de afwijking waarin artikel 17, lid 6, tweede alinea, van deze richtlijn voorziet, geen grondslag oplevert.

44 Gelet op het voorgaande, moet op de eerste drie vragen worden geantwoord dat artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat een lidstaat na de inwerkingtreding van deze richtlijn toepassing maakt van een uitsluiting van het recht op aftrek van de voorbelasting op uitgaven in verband met maaltijden die door bedrijfskantines in het kader van zakelijke bijeenkomsten om niet worden verstrekt aan

zakenrelaties en personeel, terwijl die uitsluiting ten tijde van die inwerkingtreding niet daadwerkelijk van toepassing was op die uitgaven wegens een administratieve praktijk op grond waarvan de door deze kantines verrichte diensten werden belast op basis van de kostprijs daarvan, onder volledige aftrek van de voorbelasting.

Beantwoording van de vierde en vijfde vraag

45 Met zijn vierde en vijfde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een btw-plichtige onderneming waarvan de kantine in het kader van zakelijke bijeenkomsten die binnen het bedrijf worden gehouden, om niet maaltijden verstrekt aan zakenrelaties of personeelsleden, diensten om niet verricht voor andere dan bedrijfsdoeleinden die moeten worden gelijkgesteld met belastbare, onder bezwarende titel verrichte diensten in de zin van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn.

46 Er zij van bij het begin aan herinnerd dat deze bepaling bepaalde handelingen waarvoor door de belastingplichtige geen werkelijke tegenprestatie wordt ontvangen, gelijkstelt met onder bezwarende titel verrichte goederenleveringen en diensten. Deze bepaling beoogt te verzekeren dat de belastingplichtige die een goed onttrekt of die een dienst voor privédoeleinden van hemzelf of van zijn personeel verricht, en de eindgebruiker die een goed of dienst van hetzelfde type afneemt, gelijk worden behandeld (zie in die zin arresten van 26 september 1996, Enkler, C?230/94, Jurispr. blz. I?4517, punt 35; 16 oktober 1997, Fillibeck, C?258/95, Jurispr. blz. I?5577, punt 25; 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein, C?322/99 en C?323/99, Jurispr. blz. I?4049, punt 56, en 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, Jurispr. blz. I?743, punt 23).

47 Zoals de Deense regering in haar schriftelijke opmerkingen voor het Hof aanvoert, wordt een belastingplichtige die bij de aankoop van een voor zijn bedrijf bestemd goed btw heeft kunnen aftrekken, wanneer hij dit goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt, eindgebruiker van een goed en moet hij als zodanig worden behandeld. Vanuit dit perspectief belet artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn dat deze belastingplichtige bij een dergelijke onttrekking ontsnapt aan de betaling van de btw en dus ongerechtvaardigde voordelen geniet in vergelijking met de eindgebruiker die het goed koopt met betaling van btw (zie in die zin arrest van 6 mei 1992, de Jong, C?20/91, Jurispr. blz. I?2847, punt 15; arrest Enkler, reeds aangehaald, punt 33; arrest van 8 maart 2001, Bakcsi, C?415/98, Jurispr. blz. I?1831, punt 42; arresten Fischer en Brandenstein, reeds aangehaald, punt 56, en Hotel Scandic Gåsabäck, reeds aangehaald, punt 23).

48 Ook artikel 6, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn verhindert dat een belastingplichtige of leden van diens personeel een belastingvrijstelling krijgen voor diensten van de belastingplichtige waarover een privépersoon btw zou hebben moeten betalen (arrest Hotel Scandic Gåsabäck, reeds aangehaald, punt 23).

49 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat het tijdens zakelijke bijeenkomsten om niet verstrekken van maaltijden aan zakenrelaties en personeel in de kantine op grond van de van november 1978 tot en met 1999 toegepaste administratieve praktijk werd geacht plaats te vinden tegen een tegenprestatie overeenkomende met de kostprijs van de verrichte diensten. Deze diensten konden dus niet als „onttrekkingen” worden beschouwd, aangezien van een onttrekking slechts sprake is, wanneer er voor de verstrekte goederen of de verrichte diensten geen tegenprestatie wordt geleverd (zie arrest Hotel Scandic Gåsabäck, reeds aangehaald, punten 22?24).

50 Aangezien deze praktijk in 1999 door het Landsskatteret ongeldig is verklaard, kan het om niet verstrekken van maaltijden in een bedrijfskantine, anders dan Danfoss stelt, worden beschouwd als een handeling zonder daadwerkelijke tegenprestatie, en dus worden aangemerkt als een onttrekking. Deze dienst kan krachtens artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn evenwel

alleen dan aan de btw worden onderworpen, wanneer hij „voor andere dan bedrijfsdoeleinden” wordt verricht.

51 Bijgevolg moet in de eerste plaats worden nagegaan of het in het kader van zakelijke bijeenkomsten om niet verstrekken van maaltijden aan zakenrelaties door bedrijfskantines een dienst vormt die door de belastingplichtige voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt verricht.

52 Er zij aan herinnerd dat Danfoss op internationale schaal industriële automatiseringssystemen produceert en in de handel brengt, die in het bijzonder in het kader van koel? en warmtetechniek worden gebruikt. AstraZeneca is een farmaceutisch bedrijf dat zich hoofdzakelijk bezighoudt met de distributie van zijn farmaceutische producten op de Deense markt.

53 Zowel uit de verwijzingsbeslissing als uit de door partijen in het hoofdgeding bij het Hof ingediende opmerkingen blijkt dat het om niet verstrekken van maaltijden door Danfoss en AstraZeneca aan hun zakenrelaties uitsluitend plaatsvindt in het kader van bijeenkomsten die worden gehouden in de bedrijfsruimten. Laatstgenoemde onderneming nodigt namelijk artsen en andere gezondheidswerkers uit om hen in dat kader te informeren over aandoeningen en over de positionering en het gebruik van haar geneesmiddelen. Voorts krijgen de deelnemers de betrokken maaltijden in de kantine geserveerd wanneer het tijdstip waarop de bijeenkomst plaatsvindt en de duur daarvan – soms volledige dagen – dat verlangen.

54 Die omstandigheden vormen een aanwijzing dat de betrokken maaltijden niet voor andere dan bedrijfsdoeleinden worden verstrekt.

55 Het kan evenwel moeilijk blijken om doeltreffend te controleren of het verstrekken van maaltijden door bedrijfskantines al dan niet voor beroepsdoeleinden gebeurt, ook wanneer die maaltijden in het kader van de normale werking van die kantines worden geserveerd. Wanneer dus uit objectieve gegevens blijkt – wat door de verwijzende rechter moet worden geverifieerd – dat die maaltijdverstrekking louter voor beroepsdoeleinden heeft plaatsgevonden, ontsnapt zij aan de werkingssfeer van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn.

56 In de tweede plaats moet worden onderzocht of het in het kader van zakelijke bijeenkomsten om niet verstrekken van maaltijden door kantines van ondernemingen aan het personeel van deze ondernemingen moet worden aangemerkt als het verrichten van diensten door de belastingplichtige voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan beroepsdoeleinden.

57 Vaststaat dat de werknemer normaal gezien zelf uitmaakt wat, wanneer precies, en ook waar hij eet. De werkgever bemoeit zich niet met deze keuzes, daar de werknemer als enige verplichting heeft op de overeengekomen tijdstippen naar zijn werkplaats terug te keren en daar zijn gebruikelijke arbeid te verrichten. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft betoogd, dient bijgevolg het verstrekken van maaltijden aan de werknemers in beginsel privédoeleinden en gaat het daarbij om een zaak van persoonlijke keuze van die werknemers waarin de werkgever zich niet mengt. Daaruit volgt dat dienstverrichtingen bestaande in het om niet verstrekken van maaltijden aan werknemers in normale omstandigheden privédoeleinden van die werknemers in de zin van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn dienen.

58 Daarentegen moet worden erkend, dat het in bijzondere omstandigheden wegens de behoeften van de onderneming nodig kan zijn dat de werkgever zelf voor maaltijden zorgt (zie naar analogie, met betrekking tot door de werkgever georganiseerd vervoer van werknemers naar hun plaats van tewerkstelling, arrest Fillibeck, reeds aangehaald, punten 29 en 30).

59 Enerzijds heeft Danfoss, zonder door de Deense regering te zijn weersproken, gepreciseerd dat de betreffende maaltijden, die minder dan 1 % vertegenwoordigen van de aan het personeel geserveerde maaltijden, welke voor het overige tegen betaling worden verstrekt, uitsluitend worden aangeboden in het kader van bijeenkomsten op de bedrijfszetel voor werknemers uit verschillende landen. Zoals die onderneming ter terechtzitting heeft betoogd, bestaat haar belang om in het specifieke kader van binnen de onderneming georganiseerde bijeenkomsten maaltijden en drank aan haar werknemers te verstrekken erin, dat zij die maaltijden dan rationeel en doeltreffend kan organiseren en kan controleren met wie, waar en wanneer die werklunches worden gehouden.

60 Erkend moet worden dat de werkgever, door zelf maaltijden aan zijn werknemers te verstrekken, met name de redenen voor onderbreking van de bijeenkomsten kan beperken. Zo kan het feit dat alleen de werkgever de continuïteit en het goede verloop van de bijeenkomsten kan garanderen, hem ertoe verplichten maaltijden te verstrekken aan de werknemers die daaraan deelnemen.

61 Anderzijds bestaan de betrokken maaltijden, zoals Danfoss ter terechtzitting heeft uiteengezet, uit sandwiches en koude schotels, die in specifieke omstandigheden in de vergaderruimte worden opgediend. Uit deze verklaring blijkt dat de werknemers plaats, uur noch aard van de maaltijden kunnen kiezen, aangezien die keuzes door de werkgever zelf worden gemaakt.

62 In die bijzondere omstandigheden dient het verstrekken van maaltijden aan de werknemers door de werkgever niet de privédoeleinden van die werknemers noch andere dan bedrijfsdoeleinden. Het persoonlijke voordeel ervan voor de werknemers is slechts bijkomstig ten opzichte van de behoeften van de onderneming.

63 De specifieke wijze waarop de onderneming is georganiseerd vormt dus een aanwijzing dat dienstverrichtingen bestaande in het om niet verstrekken van maaltijden aan werknemers niet voor andere dan bedrijfsdoeleinden plaatsvinden.

64 Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om aan de hand van de door het Hof aangereikte uitleggingsgegevens vast te stellen, of de bijzondere kenmerken van de bij hem aanhangige zaken, gelet op de behoeften van de betrokken ondernemingen, verlangen dat de werkgever tijdens zakelijke bijeenkomsten die plaatsvinden binnen zijn onderneming, maaltijden om niet verstrekt aan zakenrelaties en aan het personeel.

65 Gelet op het voorgaande moet op de vierde en de vijfde vraag worden geantwoord dat artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat deze bepaling geen betrekking heeft op het om niet verstrekken van maaltijden in de bedrijfskantine aan zakenrelaties in het kader van bijeenkomsten die plaatsvinden binnen de onderneming, wanneer uit objectieve gegevens blijkt – wat door de verwijzende rechter moet worden geverifieerd – dat die maaltijden uitsluitend voor beroepsdoeleinden worden verstrekt. Voorts is deze bepaling in beginsel van toepassing op het om niet verstrekken van maaltijden door een onderneming aan haar personeel in haar bedrijfsruimten, tenzij – wat eveneens door de verwijzende rechter moet worden beoordeeld – de behoeften van de onderneming, zoals de noodzaak de continuïteit en het goede verloop van de zakelijke bijeenkomsten te garanderen, verlangen dat die maaltijden door de werkgever worden verstrekt.

Kosten

66 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Vierde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 17, lid 6, tweede alinea, 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, moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat een lidstaat na de inwerkingtreding van deze richtlijn toepassing maakt van een uitsluiting van het recht op aftrek van de voorbelasting op uitgaven in verband met maaltijden die door bedrijfskantines in het kader van zakelijke bijeenkomsten om niet worden verstrekt aan zakenrelaties en personeel, terwijl die uitsluiting ten tijde van die inwerkingtreding niet daadwerkelijk van toepassing was op die uitgaven wegens een administratieve praktijk op grond waarvan de door deze kantines verrichte diensten werden belast uitgaande van de kostprijs daarvan, berekend op basis van de productiekosten, dat wil zeggen de prijs van de grondstoffen en de loonkosten voor de bereiding en de verkoop van het voedsel en de drank alsmede voor het kantinebeheer, onder volledige aftrek van de voorbelasting.**

2) **Artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat het geen betrekking heeft op het om niet verstrekken van maaltijden in de bedrijfskantine aan zakenrelaties in het kader van bijeenkomsten die plaatsvinden binnen de onderneming, wanneer uit objectieve gegevens blijkt – wat door de verwijzende rechter moet worden geverifieerd – dat die maaltijden uitsluitend voor beroepsdoeleinden worden verstrekt. Voorts is deze bepaling in beginsel van toepassing op het verstrekken om niet van maaltijden door een onderneming aan haar personeel in haar bedrijfsruimten, tenzij – wat eveneens door de verwijzende rechter moet worden beoordeeld – de behoeften van de onderneming, zoals de noodzaak de continuïteit en het goede verloop van de zakelijke bijeenkomsten te garanderen, verlangen dat die maaltijden door de werkgever worden verstrekt.**

ondertekeningen

* Procestaal: Deens.