

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 23 oktober 2008 (1)

Zaak C-371/07

Danfoss A/S

en

AstraZeneca A/S

tegen

Skatteministeriet

[verzoek van het Vestre Landsret (Denemarken) om een prejudiciële beslissing]

„BTW – Aftrek van voorbelasting – Onttrekking voor privédoeleinden – Gratis verstrekking van kantinemaaltijden aan zakenrelaties en personeel in het kader van zakelijke bijeenkomsten – Uitsluiting van het recht op aftrek”

1. Voor niets gaat de zon op, en voor een lunch zal dit niet anders zijn. Maar zou een btw-vrije lunch mogelijk zijn? Dit prejudiciële verzoek van het Vestre Landsret (westelijk regionaal Hof) in Denemarken betreft het btw-regiem dat van toepassing is op de verstrekking van maaltijden door bedrijfskantines aan zakenrelaties en aan personeel in het kader van zakelijke bijeenkomsten. Is het gratis verstrekken van zulke maaltijden te beschouwen als een onttrekking voor privédoeleinden waarover btw verschuldigd is wanneer de voorbelasting aftrekbaar is? En, tegen de achtergrond van een gecompliceerde serie nationale bestuurlijke en wettelijke maatregelen, ontleende Denemarken aan een standstillbepaling in de gemeenschapswetgeving het recht om de aftrek van de voorbelasting op zulke verstrekkingen te blijven uitsluiten?

Relevante communautaire btw-wetgeving

2. Omdat de voor de nationale rechter aanhangige zaken maaltijden betreffen die verstrekt zijn tussen 1994 en 2001, is de toepasselijke gemeenschapswetgeving de Zesde btw-richtlijn.(2)

3. Artikel 2, lid 1, van de richtlijn(3) bepaalt dat „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” zijn onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde. Artikel 11, A, lid 1, sub a(4), komt erop neer dat de maatstaf van heffing in de regel het totale bedrag is dat als tegenprestatie wordt ontvangen.

4. Volgens artikel 17, lid 2(5), mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde

belasting aftrekken de belasting over de toegevoegde waarde welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde goederen of verrichte diensten (de zogenoemde voorbelasting), voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belaste handelingen. Artikel 17, lid 1(6), bepaalt dat het aftrekrecht ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt (wat in wezen wil zeggen, wanneer de belastingplichtige de goederen of diensten geleverd krijgt, en niet wanneer hij zijn eigen belaste prestaties verricht).

5. Uitzonderingen op de algemene regel zijn onder meer voorzien in de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, die betrekking hebben op onttrekkingen voor privédoeleinden, dat wil zeggen het geval dat de belastingplichtige goederen of diensten (waarbij recht op aftrek van voorbelasting bestaat) zelf gebruikt of om niet verstrekt. Zulke prestaties worden behandeld als handelingen onder bezwarende titel en zijn als zodanig aan btw onderworpen, ook wanneer er in feite geen tegenprestatie wordt ontvangen.

6. Met betrekking tot goederen bepaalt artikel 5, lid 6(7):

„Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan. Onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster, worden niet als zodanig beschouwd.”

7. Met betrekking tot diensten bepaalt artikel 6, lid 2(8):

„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.

[...]”

8. Bij ontbreken van een daadwerkelijke tegenprestatie wordt de maatstaf van heffing volgens artikel 11, A, lid 1, sub b en c(9), als volgt berekend:

„b) voor de in artikel 5, [lid] 6 [...], bedoelde handelingen: de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd;

c) voor de in artikel 6, lid 2, bedoelde handelingen: de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven”.

9. Voor de onderhavige zaak is voorts artikel 17, lid 6(10), van belang, dat betrekking heeft op het aftrekrecht en 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.”

10. Niettegenstaande de eerste zin van deze bepaling heeft de Raad nooit bepaald voor welke uitgaven geen recht op aftrek bestaat. De standstillbepaling van de tweede alinea is derhalve onverminderd van kracht.

Relevante Deense bepalingen betreffende de omzetbelasting

11. Volgens de informatie die de nationale rechter in de verwijzingsbeschikking heeft gegeven, kunnen de relevante nationale bestuurlijke en wetgevende maatregelen en rechterlijke beslissingen die in Denemarken achtereenvolgens het licht hebben gezien, als volgt worden samengevat.

12. De belasting over de toegevoegde waarde is in Denemarken in 1967 ingevoerd bij de „momslov” (wet op de btw). Volgens die wet was de levering van goederen in de regel onderworpen aan btw, maar het verrichten van diensten alleen voor zover dit uitdrukkelijk was bepaald. De diensten van bedrijfskantines waren niet aan btw onderworpen, zodat ook geen voorbelasting kon worden afgetrokken.⁽¹¹⁾ Bovendien bepaalde § 16, lid 3, sub a en e, van deze wet, dat er geen recht op aftrek bestond voor de uitgaven voor het verstrekken van maaltijden aan het personeel, of voor representatiedoeleinden. Deze laatste uitsluitingen steunden op de redenering dat voedsel dat door een onderneming was ingekocht om maaltijden aan haar personeel te verstrekken beschouwd moest worden als bestemd voor eindverbruik (indien de onderneming in plaats van een prestatie in natura een hoger loon zou betalen, zou het personeel over deze bestedingen btw moeten betalen), en dat aftrek van de belasting die betaald is in verband met representatie en geschenken, met inbegrip van zakenlunches, aanleiding zou kunnen geven tot misbruik. Volgens § 11, lid 1, was btw onder andere verschuldigd voor goederen en belastingplichtige handelingen die verricht werden voor de in § 16, lid 3, genoemde doelen.

13. De wet uit 1967 werd, met het oog op de uitvoering van de Zesde btw-richtlijn, met ingang van 1 oktober 1978 gewijzigd. Met name werd het verrichten van diensten in beginsel aan de btw onderworpen. Dat hield in, naar destijds gesteld werd, dat een aantal diensten die voorheen niet onderworpen waren aan de btw nu wel belast werden, met name „bepaalde diensten die worden verricht door kantines (het verstrekken van spijzen en dranken)”. De beperkingen van het aftrekrecht voor maaltijden en representatie in § 16, lid 3, momslov en de regels voor onttrekking van een goed in § 11, lid 1, bleven ongewijzigd.

14. Zo werd de verkoop van spijzen en dranken door bedrijfskantines btw-plichtig. In november 1978 bepaalde de Momsnævn (hoogste Deense bestuursorgaan voor btw-aangelegenheden) echter, dat de heffingsgrondslag voor dergelijke verkopen niet lager mocht zijn dan de kostprijs van de grondstoffen en de loonkosten in verband met de bereiding, de verkoop en de administratie. De verstrekking van maaltijden en dranken werd derhalve geacht onder bezwarende titel te hebben plaatsgevonden, tegen een op deze wijze berekende kostprijs.

15. Dit besluit werd in 1983 opgenomen in bijzondere bestuurlijke richtlijnen voor bedrijfskantines, waarin tevens bepaald werd dat de voorbelasting over goederen, grondstoffen en belastbare arbeidsprestaties in verband met de bereiding, verkoop en administratie volledig aftrekbaar was.

16. De momslov werd in 1994 opnieuw gewijzigd. De aftrekbeperkingen van § 16, lid 3, werden in essentie ongewijzigd overgenomen in § 42, lid 1, punten 1 en 5, van de wet van 1994. De nieuwe tekst van § 5, leden 2 en 3, bepaalde intussen:

„2. Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van goederen of van diensten voor doeleinden als genoemd in § 42, leden 1 en 2, ingeval met betrekking tot die goederen of diensten bij de inkoop, productie, e.d. daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan.

3. Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van diensten voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden.”

17. Gezien de methode van berekening van de door bedrijfskantines verschuldigde btw werden deze regels niet toegepast op het verstrekken van maaltijden om niet aan zakenrelaties en personeel tijdens bijeenkomsten. Aangezien het verstrekken van maaltijden reeds geacht werd plaats te vinden onder bezwarende titel (als fictieve tegenprestatie gold de kostprijs), konden de desbetreffende goederen en diensten niet beschouwd worden als onttrokken voor privédoeleinden, waarbij per definitie een tegenprestatie ontbreekt.(12)

18. § 42, lid 1, punt 5, momslov kreeg zijn huidige formulering op 14 juni 1995. Ter verduidelijking welke uitgaven voor aftrek in aanmerking komen, werden toegevoegd „vermakelijkheidsactiviteiten, restaurantdiensten, representatie en geschenken”. Ondernemingen werd verder toegestaan 25 % van de voorbelasting op hotel? en restaurantdiensten in aftrek te brengen, voor zover de uitgaven hiervoor zuivere bedrijfsdoeleinden dienden. Volgens de memorie van toelichting werd hier niet bedoeld op uitgaven voor zakenlunches en maaltijden in de eigen kantine van de onderneming.

19. In 1999 verklaarde het Landsskatteret (nationale belastingrechter) de bestuurlijke praktijk volgens welke de btw voor bedrijfskantines diende te worden bepaald aan de hand van een fictieve kostprijs, in strijd met de Zesde richtlijn. Het bepaalde dat de btw berekend diende te worden op grond van de werkelijk ontvangen tegenprestatie en dat de onttrekkingsbepaling van § 5 momslov geen toepassing kon vinden bij levering tegen een prijs onder de berekende kostprijs. Het bepaalde tevens dat thee en koffie, geschonken tijdens bijeenkomsten aan zakenrelaties, niet kon worden aangemerkt als representatie, maar wanneer geschonken aan personeel, diende te worden aangemerkt als maaltijdvoorziening, zodat ter zake de aftrekbeperking van toepassing was en de btw verschuldigd was volgens de onttrekkingsbepaling van § 5, lid 2, momslov.

Feiten, procesverloop en vragen

20. De door de nationale rechter gestelde vragen zijn gerezen in het kader van twee zaken met als respectievelijke belanghebbenden de ondernemingen Danfoss A/S („Danfoss”) en AstraZeneca A/S („AstraZeneca”).

21. Danfoss, die industriële automatiseringsproducten ontwikkelt en in de handel brengt, heeft personeelskantines in diverse filialen. Deze kantines worden tevens gebruikt voor het verstrekken

van maaltijden om niet aan zakenrelaties en het eigen personeel tijdens zakelijke bijeenkomsten op de bedrijfslocaties.

22. AstraZeneca A/S brengt farmaceutische producten op de Deense markt. Een deel van haar activiteiten bestaat eruit, beoefenaars van medische beroepen uit te nodigen voor informatiebijeenkomsten over diverse aandoeningen en de betekenis en het gebruik van haar producten in dat verband. Afhankelijk van de duur van de bijeenkomsten worden aan de deelnemers gratis maaltijden verstrekt in de bedrijfskantine, die overigens wordt gebruikt voor de verkoop van spijzen en dranken aan het personeel.

23. De zaak heeft wat betreft Danfoss A/S betrekking op de periode 1 oktober 1996-30 september 2001 en wat betreft AstraZeneca A/S op de periode 1 oktober 1994-31 december 1999.

24. Na de beslissing van het Landsskatteret in 1999 (zie punt 19) verzochten beide ondernemingen om teruggave van de afgedragen btw die was vastgesteld op grond van de berekende kostprijs voor het verstrekken van maaltijden om niet aan zakenrelaties en personeel.

25. De belastingdienst weigerde teruggave van de gevorderde bedragen (5 920 848,19 DKK voor Danfoss en 825 275,00 DKK voor AstraZeneca) met als motivering dat het verstrekken van maaltijden en verversingen aan personeel „maaltijdvoorziening” was waarop de uitsluitingsbepaling van § 42, lid 1, punt 1, momslov van toepassing was, en dat het verstrekken van maaltijden aan zakenrelaties als „representatie” in de zin van § 42, lid 1, punt 5, momslov was te beschouwen. Aangezien de ondernemingen echter in overeenstemming met de genoemde eerdere bestuurspraktijk de btw over de inkoop voor de kantines volledig hadden afgetrokken, diende btw geheven te worden overeenkomstig § 5, lid 2, momslov inzake onttrekkingen.

26. De zaak werd vervolgens voorgelegd aan het Landsskatteret, en de nu bij het Vestre Landsret aanhangige beroepen zijn ingesteld tegen de beslissingen van dat college, dat behalve thee en koffie ook andere dranken en spijzen die tijdens zakelijke bijeenkomsten binnen het bedrijf worden verstrekt, behoren tot „representatie” wanneer ze aan zakenrelaties worden verstrekt, en „maaltijdvoorziening”, wanneer ze aan personeel worden verstrekt, en dat de heffing van btw op grond van onttrekking van een goed voor privédoeleinden derhalve te rechtvaardigen was.

27. De ondernemingen stellen dat de in momslov opgenomen aftrekbepalingen voor „representatie” en „maaltijdvoorziening” in strijd zijn met de Zesde btw-richtlijn. De belastingdienst aanvaardt dat de beperkingen niet vallen onder artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, maar stelt dat de momslov, zoals die gold vóór de inwerkingtreding van de Zesde btw-richtlijn, reeds voorzag in de aftrekbepalingen en dat deze derhalve overeenkomstig de standstillclausule van artikel 17, lid 6, tweede alinea, rechtmatig kunnen worden gehandhaafd. De ondernemingen betwisten dit en stellen dat de aftrekbepalingen pas na de verwerping van genoemde bestuurlijke praktijk in 1999 op het verstrekken van maaltijden zijn toegepast, terwijl er voordien, overeenkomstig deze praktijk, sprake was van volledige aftrek.

28. De ondernemingen betogen voorts, dat het heffen van btw met het argument dat sprake zou zijn van een onttrekking in de zin van § 5, lid 2, momslov, in strijd is met artikel 6, lid 2, van de Zesde btw-richtlijn, aangezien op grond van die bepaling belastingheffing slechts is toegestaan indien de onttrekking andere dan bedrijfsdoeleinden betreft, hetgeen naar de mening van de ondernemingen niet het geval is bij het verstrekken van de maaltijden waarvan hier sprake is.

29. In deze omstandigheden verzoekt de verwijzende rechter om een prejudiciële beslissing aangaande de volgende vragen:

„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 belasting over de toegevoegde waarde op 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 die zin dat het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde op 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 bestuurspraktijk 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 verstrekken van maaltijden om niet 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 verstrekken van maaltijden om niet door een onderneming aan het personeel in de eigen kantine tijdens bijeenkomsten binnen de onderneming?”

30. Danfoss, Denemarken en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend, en tevens, evenals AstraZeneca, het woord gevoerd ter terechtzitting.

Beoordeling

31. De eerste drie vragen van de verwijzende rechter betreffen verschillende aspecten van het bredere vraagstuk: „Is Denemarken onder de geschetste omstandigheden gerechtigd aftrek te weigeren van de voorbelasting op kantinemaaltijden die in het kader van zakelijke bijeenkomsten gratis worden verstrekt aan zakenrelaties en/of personeel?” Centraal staat derhalve de vraag *of voorbelasting aftrekbaar is*.

32. Ook de laatste twee vragen vertegenwoordigen aspecten van de hoofdvraag: „Vormt het verstrekken van dergelijke maaltijden een onttrekking voor privédoeleinden?” Hier staat derhalve de vraag centraal *of ter zake belasting kan worden geheven*.

33. Het lijkt me dienstig om deze twee hoofdvragen als zodanig (en in omgekeerde volgorde) te behandelen en daarbij dan de concrete vragen te behandelen. Eerst is het mijns inziens echter noodzakelijk het kader te bespreken waarbinnen de betrokken bepalingen werken en zo enig licht te werpen op hun onderlinge verhouding.

Het kader van de bepalingen

34. Een van de belangrijkste beginselen van het btw-stelsel is, dat de fiscale last uitsluitend en alleen drukt op de fase van het eindverbruik. Hoewel de belasting wordt geheven in elke fase van

het productie? en distributieproces, betekent het aftreksysteem dat tot dat tijdstip het effect van de belasting neutraal is voor alle aan dat proces deelnemende belastingplichtigen. Ieder van hen draagt aan de belastingdienst slechts het btw-bedrag af dat hij van zijn klanten heeft geheven, na aftrek van de bedragen die hij aan zijn leveranciers heeft betaald.(13)

35. Voor zover dus een belastingplichtige btw betaalt over aan hem geleverde goederen of diensten die hij voor zijn belaste handelingen gebruikt, is het recht op aftrek fundamenteel en algemeen. De heffing van belasting zonder aftrek van voorbelasting toe te staan, zou neerkomen op toepassing van een cumulatief cascadesysteem, de vervanging waarvan één van de belangrijkste doelstellingen is van het gemeenschappelijke btw-systeem.(14) Iedere afwijking van dat fundamentele systeem van heffing en aftrek moet, als uitzondering op een algemeen beginsel, strikt worden uitgelegd.(15)

36. Het meest voorkomende voorbeeld is zonder twijfel de vrijstelling van btw van bepaalde handelingen uit hoofde van artikel 13 van de Zesde richtlijn. Btw die is betaald over aankopen ten behoeve van de daar genoemde handelingen komt niet voor aftrek in aanmerking, om de eenvoudige reden dat geen btw verschuldigd is, zelfs niet potentieel, theoretisch of virtueel(16), waar de voorbelasting van kan worden afgetrokken. Dit was precies de reden (geen verschuldigdheid van btw) waarom in Denemarken de btw over aankopen van bedrijfskantines niet kon worden afgetrokken totdat de door hen verrichte diensten in 1978 aan de btw werden onderworpen.

37. In de onderhavige zaak gaat het echter om twee andere soorten afwijkingen van de algemene regel: de onttrekking voor privédoeleinden (artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2) en uitgaven voor weelde en vergelijkbare doeleinden (artikel 17, lid 6). De twee genoemde soorten bepalingen maken gebruik van verschillende mechanismen voor verschillende situaties, die elkaar naar mijn mening wederzijds uitsluiten.

38. Wat betreft, om te beginnen, de door de bepalingen bestreken situaties: de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, hebben betrekking op de onttrekking van bedrijfsgoederen of ?diensten door een belastingplichtige „meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden”, terwijl artikel 17, lid 6, uitgaven betreft „die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie”. Hoewel deze formulering niet zo ondubbelzinnig is dat er geen ruimte zou zijn voor meningsverschillen, en de tweede zin van artikel 17, lid 6, niet uitdrukkelijk onderworpen is aan dezelfde beperking als de eerste zin, is het niet onredelijk om de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, aldus te lezen dat deze betrekking hebben op doeleinden die *geheel* losstaan van de belaste ondernemingsactiviteiten, en artikel 17, lid 6, als betrekking hebbend op doeleinden die de ondernemingsbelangen weliswaar bevorderen, maar geen *strikt* zakelijk doel hebben. Verder kan worden opgemerkt dat de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, het feitelijke gebruik van de onttrokken goederen of diensten centraal stellen, terwijl artikel 17, lid 6, de mogelijkheid biedt om bepaalde categorieën uitgaven als voor bepaalde doeleinden gedaan te beschouwen.

39. Een voorbeeld kan dit onderscheid wellicht verduidelijken. Wanneer een aannemer in de bouw een aantal van zijn werknemers zijn huis laat verbouwen, en er wordt daarbij materiaal uit de voorraad van het bedrijf gebruikt, is dat objectief gezien een gebruik van bedrijfsmateriaal voor doeleinden die weinig te maken hebben met die van het bedrijf, en wordt de situatie bestreken door de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2. Wanneer dezelfde aannemer een potentiële klant trakteert op een gastronomisch maal met selecte wijnen en uitgelezen likeuren in een driesterrenrestaurant, is het heel goed mogelijk dat dit leidt tot een aanzienlijke verhoging van zijn omzet en zo zijn bedrijfsdoeleinden bevorderen, maar wordt ook het genotaspect geacht niet te ontbreken, zodat artikel 17, lid 6, toepasselijk is (ongeacht of er al dan niet een contract getekend wordt of zelfs maar of partijen ook werkelijk van het maal genoten hebben).

40. Ten tweede, en dit is essentieel, is er een duidelijk verschil tussen gebruikte mechanismen: artikel 17, lid 6, schept de mogelijkheid *het recht op vooraf trek uit te sluiten*, terwijl de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, voorzien in de *heffing van btw wanneer voorbelasting mag worden afgetrokken*.

41. Wat dat laatste betreft, is het juist dat de aftrekbaarheid van voorbelasting alleen een uitdrukkelijke voorwaarde is voor de toepasselijkheid van artikel 5, lid 6, en artikel 6, lid 2, sub a, maar ik meen dat dit noodzakelijkerwijs tevens ligt besloten in artikel 6, lid 2, sub b. Het is daar niet met zoveel woorden vermeld omdat deze bepaling in de eerste plaats betrekking heeft op diensten verleend door personeel, en personeelskosten (loonkosten) niet zijn onderworpen aan btw. Wanneer echter een samengestelde prestatie moet worden aangemerkt als een dienst⁽¹⁷⁾, zal voor de gebruikte goederen normaliter btw zijn voldaan; en de heffingsgrondslag is voor alle in artikel 6, lid 2, bedoelde handelingen (alle) „door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven” (artikel 11, A, lid 1, sub c). Het zou zowel tegen de systematiek van de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, als geheel ingaan, als tegen het fundamentele beginsel van de neutraliteit van de btw voor de belastingplichtigen, om in die heffingsgrondslag ook uitgaven op te nemen waarover de voorbelasting niet aftrekbaar was.

42. Hieruit volgt dat voor de belastbaarheid van een handeling volgens artikel 5, lid 6, of artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn is vereist, niet alleen dat het om een onttrekking voor privédoeleinden gaat, maar dat tevens de eventueel op de kostenfactoren drukkende btw aftrekbaar is. Een uitsluiting van vooraf trek, die eventueel is toegestaan krachtens artikel 17, lid 6, is hiermee derhalve niet te verenigen.

43. Om terug te komen op mijn voorbeeld van de aannemer die zijn huis laat verbouwen: de over de gebruikte bouwmaterialen betaalde btw zal al zijn afgetrokken, maar er zal nu over dezelfde kosten en over de kosten van beschikbaarstelling van de arbeid belasting moeten worden berekend wil de aannemer, wat betreft de btw, in (nagenoeg) dezelfde positie worden gebracht als een particulier die dezelfde goederen en diensten ontvangt. Wanneer hij zijn potentiële klant echter op een overdadig maal trakteert, heeft hij gewoon het recht niet om de btw op de restaurantrekening af te trekken. Ook hier verkeert hij in de positie van een particuliere consument, maar via een ander mechanisme. In beide gevallen wordt in de eindverbruiksfasen zeker btw geheven. Het zou echter duidelijk onaanvaardbaar zijn de aannemer het recht te ontfangen de btw af te trekken over hetzij de bouwmaterialen hetzij de rekening van het restaurant, maar hem vervolgens over hetzelfde bedrag opnieuw btw te laten betalen omdat er sprake is van een onttrekking voor privédoeleinden.

44. Ik acht het van essentieel belang nadrukkelijk te wijzen op de wederzijdse onverenigbaarheid van deze twee mechanismen, omdat er zekere aanwijzingen zijn dat de Deense autoriteiten van mening zijn dat deze tegelijkertijd kunnen worden toegepast. Of dat door de Deense wetgeving wordt toegestaan, is aan de nationale rechter om uit te maken, maar het lijkt mij volstrekt onverenigbaar met de Zesde richtlijn.

45. Ten slotte zou ik erop willen wijzen dat niet alle uitgaven die gedeeltelijk (maar niet helemaal) bedrijfsdoeleinden dienen, noodzakelijkerwijs van aftrek zijn uitgesloten. Alleen weelde-uitgaven en uitgaven voor amusement en representatie, of categorieën van uitgaven voorzien in het nationale recht ten tijde van de inwerkingtreding van de richtlijn(18) mogen worden uitgesloten. Andere uitgaven die in sommige, maar niet in alle, opzichten belaste bedrijfsdoeleinden dienen, geven recht op aftrek en moeten aan de hand van de dominerende kenmerken hetzij als een onttrekking voor privédoeleinden hetzij als belaste handelingen worden gekwalificeerd.(19) Dit punt zal ik nu bespreken in het kader van de vierde en de vijfde prejudiciële vraag.

Vragen 4 en 5: is het om niet verstrekken van kantinemaaltijden aan zakenrelaties en/of personeel tijdens bijeenkomsten een onttrekking voor privédoeleinden?

46. Vooraf wil ik opmerken dat, hoewel de verwijzende rechter enkel verwijst naar artikel 6, lid 2, en dus vooronderstelt dat het verstrekken van kantinemaaltijden niet zozeer een levering van goederen als wel een dienstverrichting is, de beslissing hierover in elk individueel geval zal afhangen van de omstandigheden waarin deze transactie plaatsvindt. Wanneer het overheersende element het verstrekken van voedsel is (ter terechtzitting gaf de raadsman van Danfoss aan dat ten minste sommige van de maaltijden in geding bestonden uit sandwiches die in de kantine waren bereid en in de vergaderzaal opgediend)(20), is artikel 5, lid 6, toepasselijk. Het is wellicht ook mogelijk te onderscheiden tussen artikel 6, lid 2, sub a en b, al naargelang de verrichte diensten in feite bestaan uit het ter beschikking stellen van goederen (zoals magnetronovens) of uit „echte” diensten zoals het opdienen van maaltijden. Het is natuurlijk aan de nationale rechter om deze vragen aan de hand van de feiten te beantwoorden; ik vermeld ze hier enkel ter wille van de volledigheid.

47. Het genoemde onderscheid is voor dit aspect van de zaak gelukkig van weinig praktisch belang. Zoals de Commissie heeft opgemerkt, betreft de gevraagde uitlegging met name de begrippen „voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel” en „andere dan bedrijfsdoeleinden”, die in alle drie bepalingen voorkomen.(21) In het navolgende zal ik de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, derhalve als een geheel behandelen.

48. Zoals het Hof opmerkte in zijn arrest in de zaak Hotel Scandic Gåsabäck(22), stellen deze bepalingen bepaalde transacties waarvoor de belastingplichtige in werkelijkheid geen tegenprestatie ontvangt, gelijk met onder bezwarende titel verrichte goederenleveringen en diensten. Deze bepalingen beogen te verzekeren dat de belastingplichtige die een goed onttrekt of die een dienst voor privédoeleinden van hemzelf of van zijn personeel verricht, gelijk wordt behandeld als de eindgebruiker die een goed of dienst van hetzelfde type afneemt. Ter verwezenlijking van dit doel verhinderen de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, sub a, dat een belastingplichtige die de btw over de aankoop van een voor zijn bedrijf bestemd goed heeft kunnen aftrekken, geen btw betaalt wanneer hij dit goed voor privédoeleinden van hemzelf of van zijn personeel aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt, en dus ongerechtvaardigde voordelen geniet in vergelijking met een eindgebruiker die het goed koopt en hierover btw voldoet. Ook artikel 6, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn verhindert dat een belastingplichtige, of diens personeelsleden een belastingvrijstelling krijgt voor diensten van de belastingplichtige waarover een privépersoon btw zou hebben moeten betalen.

49. Het Hof heeft echter aanvaard dat uitgaven voor verblijf, ontvangsten, spijzen of dranken en ontspanning strikt beroepsmatige doeleinden kunnen dienen en dat, voor zover kan worden aangetoond dat dit het geval is en voor zover de uitgaven een kostenfactor zijn van belaste handelingen, zij in aanmerking moeten komen voor aftrek van voorbelasting volgens het beginsel van de neutraliteit van de btw.(23)

50. In dat licht is het aannemelijk dat de uitgaven voor kantinemaaltijden of schalen met sandwiches die aan zakenrelaties gratis worden geserveerd tijdens een korte pauze (of zelfs zonder pauze) in een de gehele dag durende zakelijke bijeenkomst, zijn gemaakt ten behoeve van bedrijfsdoeleinden, ter vermindering van honger of om geen tijd en moeite te hoeven verspillen aan het zoeken naar andere lunchgelegenheden, wat afbreuk zou doen aan de doeltreffendheid van de bijeenkomst. Bij de uitgaven voor het aanbieden van een gratis lunch, in plaats van een maaltijd op kosten van de deelnemer zelf, in een nabijgelegen restaurant na afloop van de bijeenkomst, ligt dit minder voor de hand. Eerstgenoemde uitgaven dienen derhalve in aanmerking te komen voor aftrek van de betaalde btw, als kostenfactor van belaste handelingen van de onderneming, terwijl laatstgenoemde uitgaven, indien aftrek heeft plaatsgevonden, moeten worden behandeld als een onttrekking voor privédoeleinden volgens artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn.

51. Het Hof heeft ook aanvaard dat het om niet verstrekken van diensten aan werknemers door de werkgever in sommige omstandigheden buiten artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn kan vallen, zelfs als daarmee in beginsel privédoeleinden van de werknemers worden gediend en niet bedrijfsdoeleinden van de werkgever. Dit was het geval bij het vervoer van werknemers tussen hun woning en hun werk met een voertuig van de onderneming. Het Hof wees erop dat wanneer bijvoorbeeld de plaats van arbeid aan verandering onderhevig is en andere geschikte vervoermiddelen moeilijk te vinden zijn, de werkgever zich genoodzaakt kan zien dit vervoer zelf te verzorgen. In dat geval is het vervoer niet voor „andere dan bedrijfsdoeleinden” bestemd.(24)

52. Een overeenkomstige redenering kan worden toegepast op andere goederenleveringen of dienstverrichtingen. Het staat de meeste werknemers vrij (tot op zekere hoogte) te bepalen hoe zij op hun werk gekleed gaan, en de aanschaf van kleding dient hun privédoeleinden. Wanneer hun werkgever hun kleding verstrekt die hij in het kader van zijn bedrijfsuitoefening heeft verkregen, is dat een onttrekking voor privédoeleinden van tot de ondernemingsactiva behorende goederen, die moet worden behandeld volgens artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn. Voor sommige werknemers brengt de aard van hun werk echter mee dat zij een bepaald uniform of beschermende kleding moeten dragen. Waar de werkgever deze kleding verstrekt, doet hij dat voor bedrijfsdoeleinden.

53. Evenzo is het gratis verstrekken van spijzen en dranken normaal gesproken geen onderdeel van de bedrijfsactiviteiten van de werkgever. Spijzen en dranken dienen in het algemeen de privédoeleinden van de werknemer. Wat zijn eten en drinken betreft geniet hij meestal een zekere keuzevrijheid die vergelijkbaar is met die inzake zijn kleding of zijn woon-werkvervoer. Ook hier kunnen er echter omstandigheden zijn waarin de aard van zijn werk de werknemer in deze vrijheid beperkt en hem bijvoorbeeld verplicht tot het nuttigen van een vaststaande maaltijd die hem op zijn werk wordt voorgezet en wellicht niet geheel met zijn smaak overeenkomt, in het gezelschap van zakenrelaties waar hij mee vergadert of van andere werknemers waar hij een cursus mee volgt. In die omstandigheden zal de werknemer zich aanpassen aan bepaalde vereisten die voornamelijk de bedrijfsdoeleinden van zijn werkgever dienen en niet zozeer zijn eigen privédoeleinden. Het gratis verstrekken van een maaltijd door de werkgever dient dan niet als een onttrekking voor privédoeleinden te worden behandeld.

54. Het is uiteraard aan de nationale rechter om in de hoofdgedingen te beslissen of zowel wat zakenrelaties als wat het personeel betreft, het verstrekken van kantinemaaltijden of schalen met

sandwiches om niet feitelijk primair bedrijfsdoeleinden dan wel de privédoeleinden van de ontvangers dient. Zoals de Commissie opmerkt, wijzen alle indicaties in de verwijzingsbeschikking erop dat het eerste het geval is.

Vragen 1 tot en met 3: is Denemarken gerechtigd een uitsluiting van aftrek te handhaven krachtens artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn?

55. Artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn verleent de lidstaten de bevoegdheid uitsluitingen van aftrek te handhaven „waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag”.

56. De verwijzende rechter werpt in de eerste drie vragen dus in wezen het vraagstuk op, of de Deense wetgeving a) voorzag in de uitsluiting van aftrek, b) ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn. Het is echter logischer deze twee vragen in omgekeerde volgorde te behandelen.

Wanneer trad de Zesde richtlijn in werking?

57. De zinsnede „ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn” is minder precies dan men zou verwachten. Anders dan richtlijnen van recenter datum, bevat de Zesde richtlijn geen bepaling waarin de datum van inwerkingtreding is vastgelegd. Evenmin kan een datum van „inwerkingtreding” met volstrekte zekerheid worden ontleed aan de bewoordingen van de relevante Verdragsbepaling. Artikel 191, tweede alinea, EEG-Verdrag luidde destijds: „Van de richtlijnen en beschikkingen wordt kennis gegeven aan hen tot wie zij zijn gericht; zij worden door deze kennisgeving van kracht.” Maar is de datum waarop een richtlijn van kracht wordt dezelfde als waarop zij in werking treedt? Het huidige artikel 254 EG bepaalt op welke dag twee categorieën richtlijnen in werking treden, maar handhaaft voor andere richtlijnen de regel dat zij bij de kennisgeving „van kracht” worden. Dat zou kunnen wijzen op een opzettelijk semantisch onderscheid, maar het Verdrag bevat geen enkele indicatie waarin dat onderscheid zou kunnen zijn gelegen.

58. Uit twee factoren kan worden afgeleid dat bedoeld wordt op het einde van de termijn waarop de richtlijn door de lidstaten moest zijn uitgevoerd (oorspronkelijk 1 januari 1978, en vervolgens, voor alle lidstaten behalve België en het Verenigd Koninkrijk, 1 januari 1979(25)), en niet zozeer op een specifieke datum van inwerkingtreding.

59. Ten eerste heeft het Hof zelf uitgesproken dat de betrokken datum 1 januari 1979 was, althans ten aanzien van Frankrijk (dat, evenals Denemarken, profiteerde van de verlenging van de uitvoeringstermijn).(26)

60. Ten tweede vervangt artikel 176, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 – de vernieuwde versie van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn – de zinsnede „ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn” door „op 1 januari 1979 dan wel, voor de lidstaten die na die datum tot de Gemeenschap zijn toegetreden, op de datum van hun toetreding”.

61. Ik heb echter moeite met deze benadering.

62. Uit de aard van de richtlijn zelf volgt dat de datum waarop zij in werking treedt, in de regel niet dezelfde is als de datum waarop deze dient te zijn uitgevoerd. Een richtlijn is verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat voor elke lidstaat waarvoor zij bestemd is, maar laat aan de nationale instanties de bevoegdheid vorm en middelen te kiezen. In de overgrote meerderheid van de gevallen, de Zesde richtlijn daaronder begrepen, vereist dit van de lidstaten een aanpassing van hun wetgeving en bestuurspraktijken.(27) Omdat dit proces de nodige tijd vergt, is er noodzakelijkerwijs een periode gedurende welke de lidstaat gehouden is zich in de richting van het

te bereiken resultaat te bewegen, zonder het echter reeds te moeten bereiken. De lidstaten zijn pas verplicht zich naar het resultaat te bewegen – en niet daarvandaan(28) – vanaf het tijdstip waarop de richtlijn krachtens een aanvangsdatum (of dit nu „inwerkingtreding” of „van kracht worden” wordt genoemd) van toepassing is geworden. En pas op het moment waarop de uitvoeringstermijn is verstreken, kan de lidstaat niet-nakoming worden verweten van zijn verplichting tot het bereiken van het resultaat.(29)

63. Het staat buiten kijf dat de lidstaten vanaf de datum van kennisgeving van de Zesde richtlijn verplicht waren stappen te ondernemen om de voorgeschreven harmonisatie van hun wetgeving en bestuurspraktijk te bereiken. Zij dienden zich gedurende deze termijn eveneens te onthouden van maatregelen die de verwezenlijking van het door deze richtlijn verlangde resultaat ernstig in gevaar zouden brengen.(30) In het licht van het fundamentele beginsel van de aftrekbaarheid van voorbelasting dat ligt besloten in artikel 17, lid 2, en van de beperkte afwijkmogelijkheid (die als zodanig strikt moet worden uitgelegd) in de standstillbepaling van artikel 17, lid 6, lijkt het mij dat de invoering van nieuwe uitsluitingen van de vooraftek na de datum waarop de richtlijn van kracht werd maar vóór de uiterste uitvoeringsdatum noodzakelijkerwijs was verboden.

64. Ik ben derhalve van mening dat de Zesde richtlijn in de zin van artikel 17, lid 6, in werking is getreden op de dag van kennisgeving aan de lidstaten, te weten 23 mei 1977(31), en dat alleen de vooraftekuitsluitingen die op die datum bestonden door de standstillbepaling kunnen worden bestreken.

65. Ik ben mij ervan bewust dat dit betekent, dat het Hof ten onrechte heeft bepaald dat 1 januari 1979 voor Frankrijk de relevante datum was, en dat richtlijn 2006/112 in feite een wijziging behelst van de standstillbepaling.

66. Wat het eerste punt betreft, merk ik op dat het Hof in de arresten die mij bekend zijn(32), niet gemotiveerd heeft waarom het de datum van 1 januari 1979 heeft aangewezen. Bovendien heb ik niet de indruk dat de uitkomst of de analyse van het Hof in al deze zaken anders zou zijn uitgevallen indien het 23 mei 1977 als het relevante tijdstip had aangenomen. Nu de onderhavige zaak echter tot op zekere hoogte wijzigingen in de Deense btw-wetgeving betreft die in de periode tussen deze twee data plaats hebben gevonden, is dit wellicht een goede gelegenheid voor het Hof om zijn standpunt te verduidelijken – of mijn betoog correct is of niet.

67. Met betrekking tot het tweede punt ben ik van mening dat het handhaven van een uitsluiting die tot 2006 niet onder de standstillbepaling viel en derhalve onrechtmatig was, niet alsnog met terugwerkende kracht door een wijziging die in 2007 in werking is getreden, rechtmatig kon worden. En als de uitsluiting van 1977 tot en met 2006 onrechtmatig was, denk ik niet dat een rechtmatige *handhaving* (vanaf een vóór 1977 gelegen periode) kan worden geacht te zijn aangevangen in 2007. Indien mijn analyse wordt aanvaard, zou een wijziging ter verduidelijking van artikel 176 van richtlijn 2006/112 op zijn plaats zijn.

Was in de nationale uitsluiting van vooraftek voorzien op het relevante tijdstip, zodat sprake kan zijn van handhaving daarvan?

68. Om te beginnen is van belang dat artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn de lidstaten enkel machtigt tot het handhaven van bestaande uitsluitingen van het aftrekrecht, en dat deze bepaling strikt dient te worden uitgelegd.(33)

69. „Handhaven van een bestaande uitsluiting” betekent het in stand houden van een situatie die op een bepaald tijdstip gold. Het Hof heeft echter uitgesproken dat, indien de regeling van een lidstaat na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn wijziging brengt in de draagwijdte van bestaande uitsluitingen door deze te beperken en het algemene aftrekstelsel van artikel 17, lid 2,

van de Zesde richtlijn dichterbij benadert, deze regeling valt onder de in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn opgenomen afwijking.(34) Een wijziging daarentegen die de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen uitbreidt en zich daardoor van de doelstelling van de richtlijn verwijdert, valt niet onder artikel 17, lid 6, tweede alinea, en is in strijd met artikel 17, lid 2.(35)

70. Uit deze twee uitspraken, gelezen in hun onderlinge samenhang en in het licht van de vereiste strikte uitlegging van artikel 17, lid 6, volgt dat wanneer een lidstaat eenmaal de draagwijdte heeft beperkt van een ten tijde van de inwerkingtreding van de richtlijn bestaande uitsluiting, hij dit niet later mag terugdraaien. In andere woorden, is een lidstaat eenmaal de weg ingeslagen van aanpassing van zijn wetgeving aan het algemene aftrekstelsel van de richtlijn, kan hij daarvan later niet meer terugkomen.

71. Indien de Zesde richtlijn, zoals ik meen, in werking is getreden op 23 mei 1977, rijst de vraag of de uitsluiting waar nu een beroep op wordt gedaan, op die datum inderdaad bestond. Enerzijds, gelet op de door de verwijzende rechter gegeven uiteenzetting van het nationale recht, die niet door partijen wordt betwist, was in deze uitsluiting immers uitdrukkelijk voorzien in de wetgeving, maar anderzijds kon zij geen effect sorteren ten aanzien van prestaties als hier in geding, omdat ter zake geen btw was verschuldigd waarvan de betaalde voorbelasting zou kunnen worden afgetrokken.

72. Ik geloof echter niet dat het voor de onderhavige zaak noodzakelijk is deze hersenbreker op te lossen. Dit zou anders hebben gelegen wanneer de verwijzingsbeschikking betrekking had op prestaties die ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn waren vrijgesteld en later gewoon belastingbaar werden, waardoor de tot dan toe slapende vrijstellingsuitsluiting werd geactiveerd. De verwijzingsbeschikking betreft echter prestaties die na 23 mei 1977 belastbaar werden, ten aanzien waarvan het aftrekrecht op dat moment echter onmiddellijk uitoefenbaar werd.

73. Hieruit volgt hetzij dat de uitsluiting, omdat deze ieder mogelijk effect ontbeerde, ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn niet bestond en daarna niet kon worden ingevoerd, hetzij dat de uitsluiting toen wel bestond, maar dat kantinemaaltijden door de in november 1978 ingezette bestuurspraktijk vervolgens aan de werking ervan werden onttrokken, in welk geval de uitsluiting later niet weer kon worden uitgebreid om de bewuste prestaties opnieuw te omvatten.

74. In dat opzicht speelt het feit dat de aftrek werd toegestaan door een bestuurspraktijk in plaats van een wettelijke bepaling, geen rol. Zoals het Hof opmerkte „heeft het begrip (nationale) wetgeving in de zin van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn dus niet alleen betrekking op wetgevende handelingen in eigenlijke zin, maar tevens op bestuurshandelingen, zoals de bestuurspraktijken van de overheidsinstanties van de betrokken lidstaat”.(36)

75. Indien, anders dan ik meen, de Zesde richtlijn wordt geacht in werking te zijn getreden op 1 januari 1979, ligt de zaak nog eenvoudiger. Op dat tijdstip was uit hoofde van genoemde bestuurspraktijk de voorbelasting ten aanzien van kantinemaaltijden reeds volledig aftrekbaar. Op grond van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn was een uitsluiting daarvan op een later tijdstip door het nationale recht niet meer toegestaan.

Conclusie

76. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de door het Vestre Landsret gestelde vragen als volgt te beantwoorden:

„— In antwoord op vraag 4: Het door een belastingplichtige onderneming verstrekken van

maaltijden om niet aan zakenrelaties in de eigen kantine van de onderneming valt onder de artikelen 5, lid 6, en/of 6, lid 2, van de Zesde btw-richtlijn wanneer de maaltijdvoorziening hoofdzakelijk andere dan bedrijfsdoeleinden dient. Dergelijke prestaties kunnen echter ook hoofdzakelijk bedrijfsdoeleinden dienen, in het bijzonder wanneer deze beogen de doeltreffendheid te verhogen van bijeenkomsten waar de ontvangers aan deelnemen, en in zulke omstandigheden vallen zij niet onder de genoemde bepalingen.

– In antwoord op vraag 5: Dezelfde bepalingen zijn van toepassing op het door een belastingplichtige onderneming verstrekken van maaltijden om niet aan het personeel in de eigen kantine van de onderneming wanneer de maaltijden hoofdzakelijk de privédoeleinden van de werknemers dienen. Deze prestaties kunnen echter ook hoofdzakelijk bedrijfsdoeleinden van de werkgever dienen, in het bijzonder wanneer met het bedrijf verband houdende beperkingen van de werknemer verlangen dat hij keuzes prijsgeeft die hij anders zou hebben gehad, en gebruikmaakt van de maaltijdvoorziening; in deze gevallen zijn genoemde bepalingen niet van toepassing.

– Prestaties mogen in het kader van de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn hoe dan ook niet worden behandeld als verricht onder bezwarende titel tenzij de btw die eventueel betaald is over de goederen of diensten die in geval van een zodanige behandeling zijn opgenomen in het belastbare bedrag, geheel of gedeeltelijk aftrekbaar is.

– In antwoord op de vragen 1 tot en met 3: Volgens artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn mag een lidstaat een uitsluiting van aftrek niet ‚handhaven’ wanneer het uitgaven betreft waarvoor het recht op aftrek werd erkend in het kader van een bestuurspraktijk ten tijde van de inwerkingtreding van de richtlijn, zelfs al was de uitsluiting in theorie voorzien in de nationale wetgeving. Evenmin mag een lidstaat die de btw-aftrek na de inwerkingtreding van de richtlijn voor bepaalde uitgaven heeft toegestaan, later dezelfde uitgaven weer uitsluiten van het aftrekrecht, zelfs al was de uitsluiting ten tijde van de inwerkingtreding van de richtlijn in de nationale wetgeving voorzien.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – Zesde richtlijn van de Raad (77/388/EEG) 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 meermalen gewijzigd; hierna: „Zesde richtlijn”). Deze richtlijn is met ingang van 1 januari 2007 vervangen door 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), die beoogt de bepalingen op een heldere en rationele manier, in een herschikte structuur en formulering te presenteren, in principe zonder materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving aan te brengen (zie punt 3 van de considerans). Verwijzingen naar bepalingen van richtlijn 2006/112 willen derhalve niet zeggen dat deze identiek zijn aan de corresponderende bepalingen van de Zesde richtlijn.

3 – Zie artikel 2, lid 1, sub a en c, van richtlijn 2006/112.

4 – Zie artikel 73 van richtlijn 2006/112.

5 – Zie artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112.

6 – Zie artikel 167 van richtlijn 2006/112.

7 – Zie artikel 16 van richtlijn 2006/112.

8 – Zie artikel 26 van richtlijn 2006/112.

9 – Zie artikelen 74 en 75 van richtlijn 2006/112.

10 – Zie artikel 176 van richtlijn 2006/112.

11 – Danfoss, een van de verzoeksters in de hoofdgedingen, heeft onweersproken gesteld dat diensten van restaurants aan btw waren onderworpen, zodat er in principe voorbelasting kon worden afgetrokken.

12 – Ik teken hierbij echter aan, dat deze verstrekkingen in de praktijk aan precies dezelfde btw-heffing onderworpen werden als wanneer ze als onttrekking voor privédoeleinden beschouwd waren.

13 – Dit beginsel wordt als zodanig uiteengezet in artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 71, blz. 14) en thans in artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112.

14 – Zie achtste overweging van de considerans van de Eerste richtlijn, aangehaald in voetnoot 13.

15 – Zie bijvoorbeeld arrest Hof van 8 januari 2002, Metropol en Stadler, C-409/99, Jurispr. blz. I-81, punten 58 en 59.

16 – In tegenstelling tot gevallen als bijvoorbeeld uitvoer, grensoverschrijdende leveringen, leveringen met nultarief of verkrijgingen ten behoeve van voorgenomen belaste handelingen die uiteindelijk niet plaatsvinden, maar alle een recht op aftrek in het leven roepen, zelfs wanneer er uiteindelijk geen btw verschuldigd is waar de voorbelasting van kan worden afgetrokken.

17 – Samengestelde prestaties die zowel goederen als diensten omvatten, moeten worden gekwalificeerd aan de hand van het overheersende bestanddeel. Zie bijvoorbeeld arrest van 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen, C-41/04, Jurispr. blz. I-9433, punt 27.

18 – Categorieën die oorspronkelijk niet langer dan tot 1981 relevant zouden zijn – zie punten 9 en 10 supra, en punten 62 e.v. infra.

19 – Indien zij geheel als vrijgestelde prestaties zijn te beschouwen, zal er geen recht van aftrek zijn (zie supra, punt 36); zijn zij gedeeltelijk vrijgesteld en gedeeltelijk belast, moet het aftrekbare bedrag volgens artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn pro rata worden bepaald.

20 – In zijn arrest van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Jurispr. blz. I-2395, punten 12-14, bracht het Hof een onderscheid aan tussen „afhaal”-maaltijden en maaltijden die „gepaard [gaan] met diensten die de nuttiging ter plaatse in een passend kader moeten veraangenamen”; zie ook arrest van 10 maart 2005, Hermann, C-491/03, Jurispr. blz. I-2025, punten 18-28.

21 – Voor een vergelijkbare situatie, zie arrest van 16 oktober 1997, Fillibeck, C-258/95, Jurispr. blz. I-5577, punt 20.

22 – Arrest van 20 januari 2005, C-412/03, Jurispr. blz. I-743, punt 23, met verwijzing naar de arresten van 6 mei 1992, De Jong, C-20/91, Jurispr. blz. I-2847, punt 15, en 26 september 1996, Enkler, C-230/94, Jurispr. blz. I-4517, punt 35; arrest Fillibeck, reeds aangehaald, punt 25; arresten van 8 maart 2001, Bakcsi, C-415/98, Jurispr. blz. I-1831, punt 42, en 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein, C-322/99 en C-323/99, Jurispr. blz. I-4049, punt 56.

23 – Zie arrest van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C-177/99 en C-181/99, Jurispr. blz. I-7013, met name punten 56-58.

24 – Arrest Fillibeck, aangehaald in voetnoot 21, punten 19-34.

25 – Zie artikel 1 van, respectievelijk, de Zesde richtlijn en 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).

26 – Zie arrest Ampafrance en Sanofi, aangehaald in voetnoot 23, punten 5 en 9; arresten Hof van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk, C-345/99, Jurispr. blz. I-4493, punt 6, en Commissie/Frankrijk, C-40/00, Jurispr. blz. I-4539, punten 5 en 9.

27 – Een opmerkelijke uitzondering hierop vormt richtlijn 98/34/EG van het Europees Parlement en de Raad van 22 juni 1998 betreffende een informatieprocedure op het gebied van normen en technische voorschriften (PB L 204, blz. 37), die een datum van inwerkingtreding bepaalt, maar geen uiterste uitvoeringsdatum; aangezien de lidstaten hierin slechts een procedure voor het doen van kennisgeving werd voorgeschreven, hoefden deze in principe hun wetgeving niet te herzien.

28 – Arrest van 18 december 1997, Inter-Environnement Wallonie, C-129/96, Jurispr. blz. I-7411, en de daarop gebaseerde rechtspraak.

29 – Zie ook Sacha Prechal, *Directives in EC Law*, Oxford EC Law Library, 2e editie 2004, blz. 18 e.v.

30 – Arrest Inter-Environnement Wallonie, aangehaald in voetnoot 28, punt 45.

31 – Aldus de EUR-Lex databank van de Commissie.

32 – Aangehaald in voetnoot 26.

33 – Zie punt 35 en voetnoot 15 supra.

34 – Zie arresten Commissie/Frankrijk, C-345/99, aangehaald in voetnoot 26, punten 22-24, en Metropol en Stadler, aangehaald in voetnoot 15, punt 45.

35 – Zie arresten Commissie/Frankrijk, C-40/00, aangehaald in voetnoot 26, punten 17-20, en Metropol en Stadler, aangehaald in voetnoot 15, punt 46.

36 – Arrest Metropol en Stadler, aangehaald in voetnoot 15, punt 49.