ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

10 maart 2011 *

In de gevoegde zaken C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissingen van 15 en 27 oktober 2009, ingekomen bij het Hof op 3 december 2009, in de procedures

Finanzamt Burgdorf (C-497/09)

tegen

Manfred Bog,

CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, voorheen Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (C-499/09),

tegen

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

* Procestaal: Duits.

Lothar Lohmeyer (C-501/09)

tegen

Finanzamt Minden,

en

Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (C-502/09)

tegen

Finanzamt Detmold,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, D. Šváby (rapporteur), E. Juhász, G. Arestis en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,
griffier: K. Malaček, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 24 november 2010,

gelet op de opmerkingen van:

— M. Bog, vertegenwoordigd door H. Apking en T. Mittrach, Rechtsanwälte,

— CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, voorheen Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG, vertegenwoordigd door G. Dzieyk en A. Müller, Rechtsanwälte, en A. Lukat, Steuerberater,

— L. Lohmeyer, vertegenwoordigd door K. Meger, Steuerberater,

— Fleischerei Nier GmbH & Co. KG, vertegenwoordigd door M. Becker, Rechtsanwalt,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en C. Blaschke als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou als gemachtigde,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van de artikelen 2, 5, lid 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EG van de Raad van 14 december 1992 (PB L 384, blz. 47; hierna: „Zesde richtlijn"), en van het begrip „levensmiddelen" in bijlage H, categorie 1, van deze richtlijn.

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van vier gedingen tussen respectievelijk het Finanzamt Burgdorf en M. Bog (zaak C-497/09), CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, voorheen Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (hierna: „CinemaxX"), en het Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (zaak C-499/09), L. Lohmeyer en het Finanzamt Minden (zaak C-501/09), en Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (hierna: „Fleischerei Nier") en het Finanzamt Detmold (zaak C-502/09), over de vraag of diverse activiteiten bestaande in het verstrekken van voor onmiddellijke consumptie bereide spijzen of eetwaren leveringen van goederen vormen in de zin van artikel 5 van de Zesde richtlijn dan wel dienstverrichtingen in de zin van artikel 6 hiervan en of deze, ingeval het leveringen van goederen zijn, als verkopen van „levensmiddelen" in de zin van bijlage H, categorie 1, van deze richtlijn onder het in het Duitse recht vastgestelde verlaagde tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") vallen.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn luidt:

„Aan de [btw] zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

4 Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken."

5 Artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt:

„Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

[...]"

6 Artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Het normale tarief van de [btw] wordt door elke lidstaat vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor leveringen van goederen en voor diensten gelijk is. [...]

[...]

De lidstaten kunnen bovendien een of twee verlaagde tarieven toepassen. Deze tarieven worden vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing dat niet lager mag zijn dan 5 % en zijn uitsluitend van toepassing op de in bijlage H genoemde categorieën goederen en diensten."

7 Bijlage H („Lijst van de leveringen van goederen en de diensten waarop verlaagde btw-tarieven mogen worden toegepast") van de Zesde richtlijn noemt in categorie 1 onder meer „levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie; [...] ingrediënten welke gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen; producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen".

8 Overeenkomstig richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat verlaagde btw-tarieven betreft (PB L 116, blz. 18), mogen de lidstaten een verlaagd tarief invoeren voor „restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten". Deze richtlijn was evenwel niet van kracht ten tijde van de feiten aan de orde in de diverse hoofdgedingen.

Nationaal recht

9 § 1, lid 1, punt 1, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG") bepaalt:

„Aan omzetbelasting zijn onderworpen:

1. leveringen en andere prestaties die een ondernemer in het kader van zijn bedrijf onder bezwarende titel op het nationale grondgebied verricht."

10 Volgens § 3, lid 1, UStG zijn „[l]everingen van een ondernemer [...] handelingen waardoor hij of in diens opdracht een derde, de afnemer of in diens opdracht een derde in staat stelt, in eigen naam over een goed te beschikken (verschaffing van de beschikkingsmacht)".

11 § 3, lid 9, UStG bepaalt:

„Andere prestaties zijn prestaties die geen leveringen zijn. [...] De verstrekking van spijzen en drank voor consumptie ter plaatse is een andere prestatie. Spijzen en drank worden voor consumptie ter plaatse verstrekt, indien zij op grond van de omstandigheden van de verstrekking bestemd zijn om op een plaats te worden genuttigd die in ruimtelijk verband staat met de plaats van de verstrekking, en indien bijzondere voorzieningen voor het nuttigen ter plaatse ter beschikking worden gesteld."

12 Overeenkomstig § 12, lid 2, punt 1, UStG geldt een verlaagd btw-tarief voor onder meer leveringen van „bereidingen van vlees, vis, [enz.]", „bereidingen op basis van graan, meel, zetmeel of melk [alsmede voor] gebak", „bereidingen van groente, fruit, [enz.]" en „diverse producten voor menselijke consumptie" (deze producten zijn opgenomen in de punten 28 en 31 tot en met 33 van de bijlage waarnaar deze bepaling verwijst).

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

Zaak C-497/09

13 Bog verkocht op weekmarkten in drie gelijksoortige snackwagens drank en kant-en-klaargerechten voor onmiddellijke consumptie (in het bijzonder worst en friet). Deze snackwagens waren uitgerust met een verkooptoonbank met glazen spatbescherming en een daaronder bevestigde doorlopende „plank" vervaardigd uit een onder de benaming „resopal" in de handel verkrijgbaar materiaal, die voor het nuttigen van de spijzen ter plaatse kon worden gebruikt. Aan de zijkant van deze wagens bevond zich boven de dissel een installatie die wordt beschreven als een uitklapbare „tong"vormige plank die als een soort tafel op gelijke hoogte was bevestigd en uit hetzelfde materiaal bestond als de doorlopende „eetbalie". Het gebied waar de spijzen konden worden genuttigd, was door middel van een uitklapbaar dak tegen regen beschermd.

14 In zijn btw-aangifte voor 2004 paste Bog op de omzet uit de verkoop van drank het normale btw-tarief toe, terwijl hij op de omzet uit de verkoop van spijzen het verlaagde tarief toepaste. In het kader van een bijzondere btw-controle is door de inspecteur

vastgesteld dat de klanten van Bog de producten in de regel ter plaatse nuttigden. Aangezien Bog geen gegevens had verstrekt over de omvang van de consumptie bij de snackwagens, werd de tegen het normale tarief te belasten omzet geschat op 70 %.

15 Op 27 december 2006 heeft de fiscus dienovereenkomstig een gewijzigde belastingaanslag voor 2004 afgegeven, waartegen Bog bezwaar heeft aangetekend.

16 Het bevoegde Finanzgericht heeft Bogs beroep toegewezen. Het nam daarbij in wezen in aanmerking dat voor de afbakening van tegen het normale btw-tarief belaste omzet uit het verstrekken van spijzen en tegen het verlaagde tarief belaste omzet uit diezelfde activiteit, van belang is of het dienstenaspect in kwalitatief opzicht de overhand heeft. In casu gaat het evenwel om leveringen van goederen omdat verzoeker in het hoofdgeding naast de bereiding van spijzen bij zijn snackwagens slechts een overdekte ruimte beschikbaar had gesteld waar de spijzen konden worden geserveerd en vuilnisbakken waren neergezet. Andere dienstenaspecten die bij een restaurantbezoek de totaalindruk van de door de restaurateur verrichte prestaties bepalen (onder meer bediening, zitgelegenheid, gesloten en verwarmde ruimten alsmede aantrekkelijke eetvoorzieningen buiten, garderobe en toiletten), ontbraken echter.

17 De fiscus heeft tegen de beslissing van het Finanzgericht beroep tot „Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzhof, waarbij hij betoogde dat het verstrekken van eetwaren gepaard was gegaan met het leveren van prestaties (bereiding van het voedsel tot spijzen en aanbieden van overdekte eetvoorzieningen) die verder gingen dan verkoop alleen.

18 De verwijzende rechter wijst erop dat het Hof in zijn arrest van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Jurispr. blz. I-2395) ter afbakening tussen de begrippen levering van goederen en dienstverrichtingen in het kader van de verstrekking van

bereide spijzen en drank, onderscheid heeft gemaakt tussen restaurantverrichtingen en verrichtingen die betrekking hebben op afhaalmaaltijden. Restaurantverrichtingen (dienstverrichtingen) worden „gekenmerkt door een reeks van aspecten en handelingen die begint bij de toebereiding van de spijzen en eindigt bij de feitelijke opdiening", waarbij de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is en waarin het dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft, terwijl sprake is van afhaalmaaltijden (levering van goederen) wanneer naast de levering van voedsel „de verrichting niet gepaard gaat met diensten die de nuttiging ter plaatse in een passend kader moeten veraangenamen".

19 Daarenboven is het Bundesfinanzhof er tot op heden van uitgegaan dat het niet aankomt op de vraag in hoeverre de bediening als dienstverrichting ten opzichte van de bereiding en levering van spijzen overheerst in kwantitatieve zin, maar dat van belang is of bij de algehele beoordeling de voor de bediening kenmerkende dienstverrichtingen in kwalitatieve zin overheersen. Een kwantitatieve beoordeling zou voorts vanwege de grote verscheidenheid in feitelijke situaties, dat wil zeggen de diversiteit en complexiteit van de spijzen alsook van de presentatievormen ervan, leiden tot onoplosbare afbakeningsproblemen.

20 Het Bundesfinanzhof heeft de bereiding van spijzen of maaltijden op een door de klant bepaald tijdstip als een wezenlijk dienstenaspect aangemerkt, op grond waarvan de conclusie gerechtvaardigd is dat de dienstverrichtingen in kwalitatief opzicht overwegen, althans wanneer de bereiding gepaard gaat met een aanvullende dienstverrichting, zoals bijvoorbeeld in het onderhavige geval de terbeschikkingstelling van statafels of andere voorzieningen voor onmiddellijke consumptie.

21 In het licht van de huidige ontwikkelingen van het btw-recht van de Unie vraagt de verwijzende rechter zich evenwel af of de bereiding van spijzen of maaltijden voor onmiddellijke consumptie op zich niet reeds dermate kenmerkend is voor de verrichting, dat niet van belang is of aanvullende prestaties worden verricht.

22 Voor het geval dat de verstrekking van maaltijden daarentegen alleen als dienstverrichting dient te worden beschouwd wanneer bovendien verdere diensten worden verleend, benadrukt de verwijzende rechter dat verweerder in het hoofdgeding extra voorzieningen ter beschikking heeft gesteld die consumptie ter plaatse mogelijk maakten. Hij wijst er echter op dat in onderhavig geval een deel van de klanten de bereide spijzen of maaltijden slechts heeft gekocht om deze mee te nemen en dus geen gebruik heeft gemaakt van de ter beschikking gestelde eetvoorzieningen.

23 De verwijzende rechter merkt ten slotte op dat indien de voor onmiddellijke consumptie bereide spijzen of maaltijden geen „levensmiddelen" in de zin van bijlage H, categorie 1, van de Zesde richtlijn zijn, de lidstaten niet bevoegd zijn om deze spijzen of maaltijden onder een verlaagd btw-tarief te laten vallen — ook niet wanneer het om een levering van goederen gaat.

24 Daarop heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is er sprake van een levering [van goederen] in de zin van artikel 5 van de Zesde richtlijn [...], indien voor onmiddellijke consumptie bereide spijzen of maaltijden worden verstrekt?

2) Is het voor de beantwoording van de eerste vraag van belang of aanvullende diensten worden verricht (terbeschikkingstelling van eetvoorzieningen)?

3) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, dient het begrip ‚levensmiddelen' in bijlage H, categorie 1, van de Zesde richtlijn dan in die zin te worden uitgelegd dat daaronder alleen zijn begrepen levensmiddelen ‚om mee te nemen'

zoals deze in de levensmiddelenhandel plegen te worden verkocht, of zijn daaronder ook begrepen spijzen of maaltijden die — door koken, braden, bakken of op andere wijze — zijn bereid om onmiddellijk te worden geconsumeerd?"

Zaak C-499/09

25 CinemaxX exploiteert bioscopen op verschillende plaatsen in Duitsland.

26 Naast snoepgoed en drank kunnen bioscoopbezoekers in de foyers van deze bioscopen ook popcorn en „tortilla"chips („nacho's") kopen in verschillende hoeveelheden. Bij de verkooppunten zelf zijn geen balies beschikbaar waaraan gegeten kan worden, maar in de foyers van een aantal bioscopen bevindt zich een variabel aantal statafels, barkrukken en soms zitbanken, stoelen, tafels om aan te zitten en aan de muur bevestigde statafels. Al deze voorzieningen zijn evenwel niet in alle bioscopen aanwezig. In sommige bioscoopzalen zijn de stoelen uitgerust met drankhouders.

27 Popcorn wordt bereid door suiker, maïs, popcornzout en vet in een bepaalde verhouding in een popcornmachine te doen, waarin de ingrediënten worden verhit. Een deel van de popcorn wordt daarna meteen in de bij de verkooppunten voorhanden warmhouders gedaan. Wanneer de klanten popcorn bestellen, wordt deze uit voornoemde warmhouders met een schep in papieren zakken van verschillende formaten gedaan. De overige popcorn wordt in grote zakken of kuipen bewaard en dan naar behoefte in de warmhouders bijgevuld. De „tortilla"chips worden gewoonlijk in verpakkingen van elk 500 gram bij de leveranciers besteld. Ook zij worden in een warmhouder bewaard,

waar zij op een lauwwarme temperatuur worden gehouden. Bij de nacho's worden verschillende sauzen („dippen") aangeboden. Deze worden in grotere bakken kant-en-klaar aangeleverd. Deze sauzen worden opgewarmd en in porties verdeeld.

28 In haar btw-aangifte voor juni 2005 gaf CinemaxX de omzet uit de verkoop van popcorn en „tortilla"chips aan als vallend onder het verlaagde belastingtarief. De fiscus heeft deze aangifte afgewezen en een beschikking vastgesteld waarbij het normale belastingtarief op deze verrichtingen werd toegepast.

29 Het bezwaar dat CinemaxX tegen deze beschikking heeft aangetekend bij de fiscus, is afgewezen en ook haar bij het bevoegde Finanzgericht ingestelde beroep is verworpen. Het Finanzgericht oordeelde dat het bij de betrokken verrichtingen niet om de levering van goederen ging, maar om „andere prestaties" in de zin van § 3, lid 9, UStG, aangezien CinemaxX geen „meeneemmaaltijden", maar spijzen voor consumptie ter plaatse had verstrekt.

30 Bij het bij de verwijzende rechter ingestelde beroep tot „Revision" betoogt CinemaxX dat er in het kader van de verstrekking van spijzen of maaltijden slechts sprake is van restaurantverrichtingen waarvoor het normale btw-tarief geldt, indien het dienstenaspect overheerst. Dit is niet het geval bij het warm houden van popcorn en „tortilla"chips, omdat het hierbij slechts gaat om een voor deze levensmiddelen geschikte bewaarmethode en/of om waarborging van een voor de verkoop optimale temperatuur. Ook het ontbreken van een meeneemverpakking heeft geen negatieve gevolgen voor haar rechtszaak, omdat dit noch het ontbreken van het dienstenaspect noch het ontbreken van een passend kader voor consumptie ter plaatse kan compenseren. Evenzo mag het schoonmaken van de bioscoopzalen niet ten nadele van CinemaxX worden meegewogen. De statafels, barkrukken en andere voorzieningen zijn niet bedoeld voor het nuttigen van de popcorn of de „tortilla"chips, omdat de

bezoekers deze meestal niet in de foyer, maar in de bioscoopzaal opeten. Voor het overige verschillen de door CinemaxX verrichte prestaties niet van die welke in supermarkten of bij kiosken in het kader van de verkoop van eetwaren worden verricht. Vanuit het perspectief van de gemiddelde bioscoopbezoeker dient dit soort verkoop uitsluitend ter aanvulling van het bioscoopbezoek. CinemaxX verricht geen restaurantdiensten zoals bediening aan tafel.

31 Op dezelfde gronden als die welke in de punten 18 tot en met 23 van het onderhavige arrest in het kader van zaak C-497/09 zijn uiteengezet, heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is er sprake van een levering [van goederen] in de zin van artikel 5 van de Zesde richtlijn [...], indien voor onmiddellijke consumptie bereide spijzen of maaltijden worden verstrekt?

2) Is het voor de beantwoording van de eerste vraag van belang of aanvullende diensten worden verricht (terbeschikkingstelling van tafels, stoelen, overige eetvoorzieningen, aanbod van een bioscoopvoorstelling)?

3) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, dient het begrip ‚levensmiddelen' in bijlage H, categorie 1, van de Zesde richtlijn dan in die zin te worden uitgelegd dat daaronder alleen zijn begrepen levensmiddelen ‚om mee te nemen' zoals deze in de levensmiddelenhandel plegen te worden verkocht, of zijn daaronder ook begrepen spijzen of maaltijden die — door koken, braden, bakken of op andere wijze — zijn bereid om onmiddellijk te worden geconsumeerd?"

Zaak C-501/09

32 Lohmeyer exploiteerde in de jaren 1996 tot en met 1999 verschillende snackbars en een grill. Daar verkocht hij kant-en-klaargerechten (braadworst, curryworst, hotdog, friet, steak, buikvlees, spiesen, ribvlees, enz.). Op de gehele omzet uit de verkoop hiervan paste hij het verlaagde btw-tarief toe.

33 De fiscus heeft echter vastgesteld dat die snackbars waren uitgerust met balies en meende dat er sprake was van bijzondere voorzieningen die voor het ter plaatse nuttigen van spijzen ter beschikking werden gesteld, zodat de betrokken verrichtingen in beginsel tegen het normale btw-tarief dienden te worden belast. Aangezien de fiscus niet uitsloot dat een deel van de klanten de beschikbare balies niet voor het nuttigen van spijzen gebruikte, maar de spijzen kocht om mee te nemen, schatte hij het aandeel van de onder het normale tarief vallende omzet op 80 %.

34 Op 28 mei 2002 heeft de fiscus dienovereenkomstig voor 1996 tot en met 1999 gewijzigde belastingaanslagen vastgesteld. Lohmeyer heeft hiertegen zonder succes bezwaar aangetekend. Het door hem ingestelde beroep is eveneens verworpen.

35 Daarop heeft Lohmeyer beroep tot „Revision" ingesteld bij de verwijzende rechter, waarbij hij in wezen aanvoert dat de bij een snackbar aanwezige balie geen infrastructuur in de zin van de rechtspraak van het Hof is.

36 Onder verwijzing naar het voormelde arrest Faaborg-Gelting Linien heeft het Bundesfinanzhof in een arrest van 18 december 2008 de bereiding van spijzen en maaltijden op een — door de klant — bepaald tijdstip als een wezenlijk dienstenaspect aangemerkt. Gelet op de op die rechtspraak geformuleerde kritiek, is de verwijzende

rechter echter niet meer met de vereiste mate van zekerheid ervan overtuigd dat de bereiding van spijzen op een bepaald tijdstip als een wezenlijk dienstenaspect te beschouwen is, dat óf alleen óf samen met een andere prestatie van enig belang bij de verstrekking aan de klant tot gevolg heeft dat het geheel als een dienstverrichting aan te merken is.

37 Daarop heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient het begrip ‚levensmiddelen' in bijlage H, categorie 1, van de Zesde richtlijn [...] in die zin te worden uitgelegd dat daaronder alleen zijn begrepen levensmiddelen ‚om mee te nemen' zoals deze in de levensmiddelenhandel plegen te worden verkocht, of zijn daaronder ook begrepen spijzen of maaltijden die — door koken, braden, bakken of op andere wijze — zijn bereid om onmiddellijk te worden geconsumeerd?

2) Indien ‚levensmiddelen' in de zin van bijlage H, categorie 1, van de Zesde richtlijn ook spijzen of maaltijden voor onmiddellijke consumptie zijn[,] dient artikel 6, lid 1, eerste zin, van de Zesde richtlijn dan in die zin te worden uitgelegd dat daaronder is begrepen de verstrekking van vers bereide spijzen of maaltijden die de afnemer onder gebruikmaking van eetvoorzieningen, zoals bijvoorbeeld balies, statafels en dergelijke, ter plaatse nuttigt en niet meeneemt?"

Zaak C-502/09

38 Fleischerei Nier is een commanditaire vennootschap die een slagerij en een partyservice exploiteert. De bij de partyservice bestelde spijzen worden door haar in afgesloten warmhoudbakken geleverd en op verzoek van de klant stelt zij ook servies en bestek, statafels alsmede personeel ter beschikking.

39 Fleischerei Nier paste in haar facturen het normale btw-tarief toe op de vergoedingen voor de verstrekking van servies, bestek, statafels en personeel, en het verlaagde btw-tarief op de vergoedingen voor de spijzen.

40 De fiscus heeft zich echter op het standpunt gesteld dat ook de leveringen van eetwaren, voor zover zij gepaard gingen met de verstrekking van servies en bestek, statafels of personeel, onder het normale btw-tarief vielen en heeft een dienovereenkomstig gewijzigde belastingaanslag opgelegd.

41 In de bezwaarprocedure zijn de betrokkenen overeengekomen dat de vergoedingen voor de leveringen van eetwaren onder het normale tarief vielen in de gevallen waarin Fleischerei Nier ook personeel ter beschikking had gesteld. Zowel het bezwaar als het beroep tegen de gewijzigde aanslag is afgewezen.

42 In haar beroep tot „Revision" voert Fleischerei Nier in wezen aan dat de verstrekking van servies en bestek een bijkomende prestatie naast de levering van spijzen is, die niet rechtvaardigt dat de hele prestatie als dienstverrichting wordt gekwalificeerd. Voor de werkzaamheden van een partyservice is kenmerkend dat de klant zijn gasten

in zijn eigen huis wil ontvangen, zodat dit soort prestaties niet kan worden vergeleken met een restaurantverrichting.

43 Het Bundesfinanzhof heeft onder verwijzing naar het voormelde arrest Faaborg-Gelting Linien geoordeeld dat de prestaties van een partyservice één enkele prestatie vormen, indien naast de verstrekking van de bereide spijzen servies en bestek ter beschikking wordt gesteld en aansluitend wordt gereinigd, en dat de bereiding van spijzen en maaltijden op een — door de klant bepaald — tijdstip een wezenlijk dienstenaspect is. Gelet op de argumenten van Fleischerei Nier en de in de doctrine geformuleerde kritiek, is het Bundesfinanzhof echter niet meer met de vereiste mate van zekerheid ervan overtuigd dat de voornoemde rechtspraak voldoet aan de beginselen van het recht van de Unie.

44 Volgens de verwijzende rechter verricht een partyservice ten behoeve van zijn afnemers één enkele prestatie en niet meerdere zelfstandige hoofdprestaties, ongeacht of de afnemer behalve van de verstrekking van spijzen gebruikmaakt van slechts één dan wel van meerdere van de facultatief aangeboden aanvullende prestaties, zoals de terbeschikkingstelling van bestek, servies, statafels of personeel.

45 Volgens de verwijzende rechter is opheldering gewenst met betrekking tot de vraag of het verenigbaar is met het recht van de Unie, dat bij de kwalificatie van de totale prestatie van een partyservice de bereiding van de spijzen uit verschillende levensmiddelen als dienstenaspect wordt aangemerkt.

46 De verwijzende rechter acht het noodzakelijk dat in de praktijk bruikbare criteria worden geformuleerd om tot voorzienbare resultaten bij de kwalificatie van deze prestaties te komen en rechtszekerheid voor alle betrokken ondernemers te waarborgen. De totale prestatie moet zonder enige twijfel steeds als dienstverrichting worden aangemerkt wanneer bedieningspersoneel ter beschikking wordt gesteld, terwijl de

overige in aanmerking komende prestaties niet als kenmerkend of overheersend te beschouwen zijn indien de som van hun daadwerkelijke kosten ver achter blijft bij de daadwerkelijke kosten van de kant-en-klaargerechten voor onmiddellijke consumptie.

47 De verwijzende rechter vraagt zich echter af of deze zienswijze verenigbaar is met de rechtspraak van het Hof. Hij wijst erop dat volgens het arrest van 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank (C-41/04, Jurispr. blz. I-9433, punt 28), bij de bepaling van de overheersende aspecten van een samengestelde prestatie onder meer ook de kosten van belang kunnen zijn, maar dat op grond van het arrest van 29 maart 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Jurispr. blz. I-2697, punt 37), bij de kwalificatie van een samengestelde verrichting geen doorslaggevend belang mag worden gehecht aan de kosten alleen.

48 Daarop heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient het begrip ‚levensmiddelen' in bijlage H, categorie 1, van de Zesde richtlijn [...] in die zin te worden uitgelegd dat daaronder alleen zijn begrepen levensmiddelen ‚om mee te nemen' zoals deze in de levensmiddelenhandel plegen te worden verkocht, of zijn daaronder ook begrepen spijzen of maaltijden die — door koken, braden, bakken of op andere wijze — zijn bereid om onmiddellijk te worden geconsumeerd?

2) Indien ‚levensmiddelen' in de zin van bijlage H, categorie 1, van de Zesde richtlijn ook spijzen of maaltijden voor onmiddellijke consumptie zijn[,] dient de bereiding van de spijzen of maaltijden dan als dienstenaspect te worden beschouwd wanneer moet worden beslist over de vraag of de totale prestatie van een partyservice (verstrekking van kant-en-klare spijzen of maaltijden, het vervoer ervan en eventueel de verstrekking van bestek en servies en/of van statafels alsmede het afhalen van de ter beschikking gestelde voorwerpen) moet worden gekwalificeerd

als levering van levensmiddelen die onder het verlaagde belastingtarief valt (bijlage H, categorie 1, van deze richtlijn), dan wel als onder het normale belastingtarief vallende dienstverrichting (artikel 6, lid 1, van deze richtlijn)?

3) Indien de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord[,] is het verenigbaar met artikel 2, punt 1, juncto artikel 5, lid 1, en artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn dat bij de kwalificatie van de totale prestatie van een partyservice als levering van goederen of als dienstverrichting van eigen aard ten behoeve van de typering uitsluitend rekening wordt gehouden met het aantal aspecten met het karakter van een dienstverrichting (twee of meer) ten opzichte van het leveringsaandeel, of moeten de aspecten met het karakter van een dienstverrichting ongeacht hun aantal in aanmerking worden genomen, en, zo ja, op grond van welke kenmerken?"

49 Bij beschikking van de president van het Hof van 3 februari 2010 zijn de zaken C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09 overeenkomstig artikel 43 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wegens verknochtheid gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling alsmede voor het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

50 Met de eerste twee vragen in de zaken C-497/09 en C-499/09, de tweede vraag in zaak C-501/09 en de tweede en de derde vraag in zaak C-502/09, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter van het Hof in wezen te vernemen of het bij de verschillende, in de vier hoofdgedingen aan de orde zijnde werkzaamheden bestaande in de verstrekking van voor onmiddellijke consumptie bereide

spijzen of maaltijden gaat om leveringen van goederen in de zin van artikel 5 van de Zesde richtlijn dan wel om dienstverrichtingen in de zin van artikel 6 daarvan, en welke invloed aanvullende handelingen met het karakter van een dienst dienaangaande kunnen hebben.

Inleidende opmerkingen

51 Vooraf dient te worden uitgemaakt of de diverse activiteiten waarom het in elk van de hoofdgedingen gaat, voor de btw moeten worden behandeld als verschillende afzonderlijk belastbare handelingen dan wel als samengestelde handelingen die uit verschillende aspecten bestaan.

52 Zoals uit de rechtspraak van het Hof blijkt, dient, wanneer een handeling uit een reeks aspecten en verrichtingen bestaat, rekening te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt, teneinde te bepalen of het om twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel om één prestatie gaat, en of, in dit laatste geval, deze prestatie als levering van goederen dan wel als dienstverrichting moet worden gekwalificeerd (zie reeds aangehaalde arresten Levob Verzekeringen en OV Bank, punt 19, en Aktiebolaget NN, punt 21).

53 Het Hof heeft voorts geoordeeld dat blijkens artikel 2 van de Zesde richtlijn elke handeling normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en dat de handeling die economisch gezien uit één prestatie bestaat, niet kunstmatig uit elkaar mag worden gehaald omdat anders de goede werking van het btw-stelsel zou worden aangetast. Er is sprake van één prestatie wanneer twee of meer aspecten of handelingen die de belastingplichtige verricht voor de klant, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één, niet te splitsen economische prestatie

vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen (reeds aangehaalde arresten Levob Verzekeringen en OV Bank, punten 20 en 22, en Aktiebolaget NN, punten 22 en 23).

54 Tevens is er sprake van één enkele handeling wanneer een of meer aspecten moeten worden geacht de hoofddienst te vormen, terwijl andere aspecten moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende diensten die het fiscale lot van de hoofddienst delen. Een prestatie moet in het bijzonder als bijkomend bij een hoofdprestatie worden beschouwd, wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken (zie met name arrest van 25 februari 1999, CPP, C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 30; reeds aangehaald arrest Levob Verzekeringen en OV Bank, punt 21; arresten van 11 juni 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, Jurispr. blz. I-4983, punt 18, en 2 december 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Jurispr. blz. I-12359, punten 24 en 25).

55 In het kader van de krachtens artikel 267 VWEU ingevoerde samenwerking is het aan de nationale rechterlijke instanties om te bepalen of dit in een concreet geval zo is, en om alle definitieve feitelijke vaststellingen dienaangaande te doen (zie in die zin reeds aangehaalde arresten CPP, punt 32, en Levob Verzekeringen en OV Bank, punt 23).

56 In het onderhavige geval is er in alle hoofdgedingen sprake van een combinatie van de levering van een of meer goederen en de verrichting van verschillende handelingen met het karakter van een dienst; de verwijzende rechter is van oordeel dat die levering en deze verrichting voor de btw één enkele handeling vormen. Noch uit de verwijzingsbeslissingen noch uit de bij het Hof ingediende opmerkingen blijkt dat deze kwalificatie niet volgens de voornoemde criteria heeft plaatsgevonden.

57 Met betrekking tot de prestaties die worden geleverd in het kader van activiteiten van een partyservice als die welke in het hoofdgeding in zaak C-502/09 aan de orde zijn, zij met name erop gewezen dat het antwoord op de vraag of er sprake is van één enkele prestatie niet afhangt van het feit dat de partyservice één enkele factuur opmaakt waarin alle aspecten worden opgevoerd, dan wel integendeel voor de levering van de spijzen een afzonderlijke factuur opmaakt (zie in die zin reeds aangehaalde arresten CPP, punt 31; Levob Verzekeringen en OV Bank, punt 25, en Everything Everywhere, punt 29).

Kwalificatie als levering van goederen dan wel als dienstverrichting

58 Er zij aan herinnerd dat de Zesde richtlijn een gemeenschappelijk btw-stelsel heeft ingevoerd dat in het bijzonder is gebaseerd op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen (zie met name arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 48).

59 Wat het begrip „levering van goederen" betreft, preciseert artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn dat als een dergelijke levering wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Blijkens de rechtspraak van het Hof omvat dit begrip elke overdrachtshandeling met betrekking tot een lichamelijke zaak door een partij die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk over die zaak te beschikken als ware zij er de eigenaar van (zie met name reeds aangehaald arrest Halifax e.a., punt 51).

60 Onder het begrip „dienstverrichting" valt volgens artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 van deze richtlijn is.

61 Om uit te maken of één samengestelde handeling als die welke in elk van de hoofdgedingen aan de orde is, als een „levering van goederen" dan wel als een „dienstverrichting" moet worden gekwalificeerd, moeten alle omstandigheden waaronder de betrokken handeling wordt verricht in aanmerking worden genomen om daaruit de kenmerkende aspecten naar voren te halen en de overheersende onderdelen ervan te bepalen (zie in die zin met name reeds aangehaalde arresten Faaborg-Gelting Linien, punten 12 en 14; Levob Verzekeringen en OV Bank, punt 27, en Aktiebolaget NN, punt 27; arrest van 11 februari 2010, Graphic Procédé, C-88/09, Jurispr. blz. I-1049, punt 24).

62 Voorts zij erop gewezen dat het overheersende aspect moet worden bepaald uit het oogpunt van de modale consument (zie in die zin met name reeds aangehaalde arresten Levob Verzekeringen en OV Bank, punt 22, alsmede Everything Everywhere, punt 26), en in het kader van een algehele beoordeling, met inaanmerkingneming van het kwalitatieve — en niet enkel het kwantitatieve — belang van het dienstenaspect tegenover het met een levering van goederen verband houdende aspect.

63 Aangezien met de verhandeling van een goed steeds een zekere dienstverrichting gepaard gaat, zoals het uitstallen van de producten op schappen of het afgeven van een factuur, kunnen ter bepaling van het aandeel van de dienstverrichting in een complexe transactie die tevens de levering van een goed omvat, enkel de andere diensten dan die welke voor de verhandeling van een goed noodzakelijk zijn in aanmerking worden genomen (arrest van 10 maart 2005, Hermann, C-491/03, Jurispr. blz. I-2025, punt 22).

64 In punt 14 van het voormelde arrest Faaborg-Gelting Linien heeft het Hof meer bepaald geoordeeld dat de restaurantverrichting wordt gekenmerkt door een reeks van aspecten en handelingen, waarvan de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is en waarin het dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft. Zij moet bijgevolg als dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn worden beschouwd. Dit is echter anders, wanneer de verrichting betrekking heeft op afhaalmaaltijden

en niet gepaard gaat met diensten die de nuttiging ter plaatse in een passend kader moeten veraangenamen.

65 Zo heeft het Hof met betrekking tot restaurantverrichtingen aan boord van een veerboot benadrukt dat de verstrekking van toebereide spijzen en drank voor onmiddellijke consumptie het resultaat is van een reeks diensten, die begint bij de toebereiding van de spijzen en eindigt bij de feitelijke opdiening, en waarbij de klant een infrastructuur ter beschikking wordt gesteld, bestaande uit een restauratiezaal met bijbehorende ruimten (garderobe, etc.) alsmede meubilair en serviesgoed. In voorkomend geval zullen de natuurlijke personen wier beroep dit is, de tafel dekken, de klant adviseren en hem informeren over de aangeboden spijzen of drank, de gerechten aan tafel opdienen en ten slotte na de maaltijd de tafel afruimen (reeds aangehaald arrest Faaborg-Gelting Linien, punt 13).

66 In het hoofdgeding in de zaken C-497/09 en C-501/09 betreffen de aan de orde zijnde activiteiten volgens de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens de verkoop in snackwagens of snackbars van worst, friet en andere warme spijzen voor onmiddellijke consumptie.

67 In dit verband moet om te beginnen worden vastgesteld dat de verstrekking van dergelijke producten noodzakelijkerwijs inhoudt dat deze eerst worden gekookt of opgewarmd, hetgeen een dienst is die bij de algehele beoordeling van de betrokken verrichting met het oog op de kwalificatie ervan als levering van goederen dan wel als dienstverrichting in aanmerking moet worden genomen.

68 Nu de bereiding van het warme eindproduct zich in wezen beperkt tot eenvoudige, vaste handelingen, die meestal niet op verzoek van een bepaalde klant worden verricht, maar naargelang van de algemeen verwachte vraag voortdurend of op regelmatige basis, vormt zij evenwel niet het overheersende bestanddeel van de betrokken verrichting en kan zij op zich hieraan niet het karakter van een dienstverrichting verlenen.

69 Aangaande de voor restaurantverrichtingen kenmerkende dienstenaspecten zoals die blijken uit de in de punten 63 tot en met 65 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, zij bovendien vastgesteld dat er bij de activiteiten aan de orde in het hoofdgeding in de zaken C-497/09 en C-501/09 noch sprake is van kelners noch van echte adviesverstrekking aan de klanten of bediening in de eigenlijke zin van het woord — die met name bestaat in het doorgeven van bestellingen aan de keuken, het vervolgens presenteren van de gerechten en deze voor de klant aan tafel opdienen; er worden geen gesloten en verwarmde, speciaal voor het nuttigen van de verstrekte spijzen ingerichte ruimten ter beschikking gesteld, net zo min als garderobes en toiletten, en doorgaans is geen serviesgoed, meubilair of tafelgerei voorhanden.

70 De door de verwijzende rechter genoemde dienstenaspecten bestaan namelijk slechts in de terbeschikkingstelling van rudimentaire voorzieningen, te weten gewone eetbalies zonder zitgelegenheid, waaraan een beperkt aantal klanten hun spijzen ter plaatse, in de open lucht, kunnen nuttigen. Dergelijke rudimentaire voorzieningen vereisen slechts een geringe personeelsinzet. In die omstandigheden vormen voornoemde aspecten slechts onbeduidende, bijkomende prestaties die het overheersende karakter van de hoofdprestatie, namelijk dat van een levering van goederen, niet kunnen wijzigen.

71 Hetzelfde geldt voor de in het hoofdgeding in zaak C-499/09 aan de orde zijnde verkoop van popcorn en „tortilla"chips in bioscoopfoyers.

72 Zoals uit de beschrijving van de feiten door de verwijzende rechter blijkt, vormen de bereiding van popcorn — die samenvalt met de productie ervan — en de aflevering van popcorn en „tortilla"chips in verpakking bestanddelen van de verkoop van deze producten, en dus geen hiervan losstaande verrichtingen. Voorts gebeurt zowel de bereiding als het op een bepaalde temperatuur houden van het voedsel op regelmatige basis en niet op bestelling van een bepaalde klant.

73 Tevens zij erop gewezen dat de terbeschikkingstelling van meubilair (statafels, barkrukken, stoelen en zitbanken) — afgezien van het feit dat dit niet in alle bioscopen voorhanden is — in de regel van de verkoop van popcorn en „tortilla"chips losstaat, en dat de met dit meubilair uitgeruste ruimten evenzeer als wachtruimte en trefpunt dienen. Het voedsel wordt in de praktijk overigens in de bioscoopzalen genuttigd. Daartoe zijn de stoelen in sommige zalen uitgerust met drankhouders, die er tevens voor moeten zorgen dat de zalen net blijven. De enkele terbeschikkingstelling van dit meubilair, dat niet uitsluitend bedoeld is om het nuttigen van dergelijke eetwaren eventueel te vergemakkelijken, kan niet worden beschouwd als een dienstenaspect dat aan de verrichting in haar geheel de hoedanigheid van een dienstverrichting kan verlenen.

74 Uit het voorgaande blijkt dat bij activiteiten als die welke in het hoofdgeding in de zaken C-497/09, C-499/09 en C-501/09 aan de orde zijn, het overheersende aspect van de betrokken verrichtingen in hun geheel beschouwd bestaat in de levering van spijzen of eetwaren voor onmiddellijke consumptie, waarbij de eenvoudige standaardbereiding die voor dit voedsel kenmerkend is, en de terbeschikkingstelling van rudimentaire voorzieningen waardoor een beperkt aantal klanten de spijzen ter plaatse kan nuttigen, slechts prestaties van zuiver bijkomende en ondergeschikte aard zijn. Of de klanten voornoemde rudimentaire voorzieningen al dan niet gebruiken, is niet relevant, aangezien de onmiddellijke consumptie ter plaatse geen wezenlijk kenmerk van de betrokken verrichting is, en dus niet bepalend kan zijn voor de aard ervan.

75 Aangaande activiteiten van een partyservice als de in het hoofdgeding in zaak C-502/09 aan de orde zijnde, zij eerst en vooral benadrukt dat, zoals uit punt 38 van het onderhavige arrest blijkt, volgens de wensen van de klant verschillende combinaties van verrichtingen denkbaar zijn, gaande van het gewoon bereiden en leveren van spijzen tot een all-inprestatie die bovendien de terbeschikkingstelling van serviesgoed en meubilair (tafels en stoelen), de presentatievorm van de gerechten, de decoratie, de terbeschikkingstelling van bedieningspersoneel en advisering over de samenstelling van het menu en zo nodig de keuze van de drank omvat.

76 Voorts zij eraan herinnerd dat de kwalificatie van de verrichting als levering van goederen dan wel als dienstverrichting, wanneer het om één enkele prestatie gaat, afhangt van alle feitelijke omstandigheden, waarbij de kwalitatief overheersende aspecten uit het oogpunt van de consument in aanmerking moeten worden genomen.

77 Met betrekking tot door een partyservice aan huis geleverde spijzen moet erop worden gewezen dat deze, anders dan die welke in snackbars, snackwagens en bioscopen worden verstrekt, in de regel niet het resultaat zijn van een gewone standaardbereiding, maar een duidelijk groter dienstenaandeel omvatten en meer arbeid en bedrevenheid vereisen. De kwaliteit van de gerechten, de creativiteit en de presentatievorm zijn in dit geval aspecten die voor de klant meestal van doorslaggevend belang zijn. Vaak wordt de klant niet alleen de mogelijkheid geboden om een menu samen te stellen, maar ook om gerechten op maat te laten bereiden. Dit dienstenaandeel komt trouwens ook in het taalgebruik tot uitdrukking, aangezien in de omgangstaal doorgaans wordt gesproken van een „partyservice" en van daarbij „bestelde" in plaats van „gekochte" spijzen.

78 De spijzen worden nadien door de partyservice in afgesloten warmhoudbakken geleverd of ter plaatse door hem opgewarmd. Voor de klant is ook essentieel dat de spijzen precies op het door hem bepaalde ogenblik worden geleverd.

79 De prestaties van een partyservice kunnen verder aspecten omvatten die gericht zijn op het mogelijk maken van consumptie, zoals de terbeschikkingstelling van serviesgoed, bestek en zelfs meubilair. Anders dan de enkele terbeschikkingstelling van een rudimentaire infrastructuur in het geval van snackbars, snackwagens en bioscopen, verlangen deze aspecten bovendien een zekere inzet van personeel om het materiaal te brengen, op te halen en zo nodig schoon te maken.

80 In het licht van het voorgaande moet worden vastgesteld dat de activiteiten van een partyservice dienstverrichtingen vormen, tenzij in de gevallen waarin deze gewoon standaardspijzen levert zonder verder aanvullende diensten te verrichten of wanneer blijkens andere bijzondere omstandigheden de levering van de spijzen het overheersende bestanddeel van de handeling is.

81 Hieruit volgt dat op de eerste twee vragen in de zaken C-497/09 en C-499/09, de tweede vraag in zaak C-501/09 en de tweede en de derde vraag in zaak C-502/09 moet worden geantwoord dat de artikelen 5 en 6 van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat:

— de verstrekking in snackbars, snackwagens of bioscoopfoyers van vers bereide spijzen of eetwaren voor onmiddellijke consumptie een levering van goederen in de zin van voormeld artikel 5 vormt, wanneer uit een kwalitatief onderzoek van de handeling in haar geheel blijkt dat de diensten waarmee de levering van de eetwaren gepaard gaat, niet overheersen;

— de activiteiten van een partyservice dienstverrichtingen in de zin van voormeld artikel 6 vormen, tenzij in de gevallen waarin deze gewoon standaardspijzen levert zonder verder aanvullende diensten te verrichten of wanneer blijkens andere bijzondere omstandigheden de levering van de spijzen het overheersende bestanddeel van de handeling is.

Begrip „levensmiddelen" in bijlage H, categorie 1, van de Zesde richtlijn

82 Met de derde vraag in de zaken C-497/09 en C-499/09 en de eerste vraag in de zaken C-501/09 en C-502/09, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen of het begrip „levensmiddelen" in bijlage H, categorie 1, van de Zesde richtlijn, zo het bij de in de verschillende hoofdgedingen aan de orde zijnde handelingen om leveringen van goederen gaat, ook voor onmiddellijke consumptie bereide spijzen of maaltijden omvat.

83 Aangezien de Zesde richtlijn het begrip „levensmiddelen" niet definieert, dient dit begrip te worden uitgelegd tegen de achtergrond van de context waarin het in de Zesde richtlijn wordt gebruikt (zie naar analogie arresten van 18 januari 2001, Commissie/Spanje, C-83/99, Jurispr. blz. I-445, punt 17, en 18 maart 2010, Erotic Center, C-3/09, Jurispr. blz. I-2361, punt 14).

84 Dienaangaande volgt uit artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn dat de toepassing van een of twee verlaagde btw-tarieven een aan de lidstaten toegekende mogelijkheid is in afwijking van het beginsel dat het normale tarief van toepassing is. Bovendien kunnen de verlaagde btw-tarieven ingevolge deze bepaling uitsluitend op de in bijlage H bij deze richtlijn genoemde leveringen van goederen en dienstverrichtingen worden toegepast (zie reeds aangehaalde arresten Commissie/Spanje, punt 18, en Erotic Center, punt 15). Volgens vaste rechtspraak moeten btw-bepalingen die een afwijking vormen op een beginsel, strikt worden uitgelegd, waarbij ervoor moet worden gewaakt dat de uitzondering haar nuttige werking niet verliest (zie met name arresten van 30 september 2010, EMI Group, C-581/08, Jurispr. blz. I-8607, punt 20, en 28 oktober 2010, Axa UK, C-175/09, Jurispr. blz. I-10701, punt 25).

85 In dit verband zij erop gewezen dat de betrokken bepaling ziet op levensmiddelen in het algemeen en geen onderscheid of voorbehoud maakt naargelang van het soort handel, de verkoopmethode, de verpakking, de bereiding of de temperatuur.

86 Verder wordt in deze bepaling ook melding gemaakt van „ingrediënten welke gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen" en „producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen".

87 Ten slotte worden de voor onmiddellijke consumptie bereide spijzen en maaltijden voor voedingsdoeleinden aan de consument verkocht.

88 Derhalve moet op de derde vraag in de zaken C-497/09 en C-499/09 en de eerste vraag in de zaken C-501/09 en C-502/09 worden geantwoord dat het begrip „levensmiddelen" in bijlage H, categorie 1, van de Zesde richtlijn in het geval van leveringen van goederen aldus moet worden uitgelegd dat het ook spijzen en maaltijden omvat die door koken, braden, bakken of op andere wijze zijn bereid om onmiddellijk te worden geconsumeerd.

Kosten

89 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) De artikelen 5 en 6 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EG van de Raad van 14 december 1992, moeten aldus worden uitgelegd dat:

— de verstrekking in snackbars, snackwagens of bioscoopfoyers van vers bereide spijzen of eetwaren voor onmiddellijke consumptie een levering van goederen in de zin van voormeld artikel 5 vormt, wanneer uit een kwalitatief onderzoek van de handeling in haar geheel blijkt dat de diensten waarmee de levering van de eetwaren gepaard gaat, niet overheersen;

— de activiteiten van een partyservice dienstverrichtingen in de zin van voormeld artikel 6 vormen, tenzij in de gevallen waarin deze gewoon standaardspijzen levert zonder verder aanvullende diensten te verrichten of wanneer blijkens andere bijzondere omstandigheden de levering van de spijzen het overheersende bestanddeel van de handeling is.

2) In het geval van leveringen van goederen moet het begrip „levensmiddelen" in bijlage H, categorie 1, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111, aldus worden uitgelegd dat het ook spijzen en maaltijden omvat die door koken, braden, bakken of op andere wijze zijn bereid om onmiddellijk te worden geconsumeerd.

ondertekeningen