CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL D. RUIZ-JARABO COLOMER van 23 november 2004 [1]

I — Inleiding

1. Aan Regeringsrätten, de hoogste bestuursrechter in Zweden, is verzocht vast te stellen op welke wijze maaltijden die een onderneming in de horecasector voor minder dan de kostprijs aan haar personeel verstrekt, moeten worden behandeld voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW").

2. Teneinde hierover te kunnen beslissen, wil de nationale rechter weten of de Zesde richtlijn 77/388/EEG [2], meer in het bijzonder de artikelen 2, 5, lid 6, en 6, lid 2, sub b, zich verzet tegen een nationale regeling die de levering van goederen of diensten door een belastingplichtige tegen een lagere prijs dan de aankoopprijs van het goed of de kostprijs van de dienst, evenals handelingen om niet, als onttrekking beschouwt.

II — Rechtskader

A — *Het gemeenschapsrecht: de Zesde richtlijn*

3. De werkingssfeer van de richtlijn is in artikel 2, lid 1 bepaald als volgt: „Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen de leveringen van goederen en diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht." In de artikelen 5, lid 1, en 6, lid 1 worden deze twee soorten handelingen vervolgens nader omschreven.

4. De maatstaf van heffing is alles wat de leverancier of dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden (artikel 11, A, lid 1, sub a).

5. Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een

1 — Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 — Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145,blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

goed voor eigen privé-doeleinden of voor privé-doeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemd, 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 (artikel 5, lid 6).

6. In dat geval is de maatstaf van heffing de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien deze prijs onbekend is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht (artikel 11, A, lid 1, sub b).

7. Volgens artikel 6, lid 2, sub b, worden met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijkgesteld het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privé-doeleinden of voor privé-doeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, voor welke handelingen de maatstaf van heffing is de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven (artikel 11, A, lid 1, sub c).

B — *Het Zweedse recht: la lagen om mervärdesskatt*

8. Volgens la lagen om mervärdesskattelag (wet 1994: 200), de wet die in Zweden de BTW regelt (hierna: „Zweedse wet"), is van onttrekking van goederen sprake wanneer een belastingplichtige aan een derde een goed verstrekt om niet of tegen een vergoeding die onder de aankoopprijs ligt, of, indien deze prijs onbekend is, de kostprijs op het tijdstip van de onttrekking (hoofdstuk 2, § 2, lid 2, juncto hoofdstuk 7, § 3, lid 2, sub a).

9. Van onttrekking van diensten is sprake wanneer de belastingplichtige voor eigen privé-doeleinden, voor privé-doeleinden van zijn personeel of voor andere dan bedrijfsdoeleinden een dienst verricht, laat verrichten of anderszins een dienst verstrekt, indien de dienst om niet wordt verstrekt of tegen een prijs die lager is dan de waarde van de dienst op het tijdstip van de handeling (hoofdstuk 2, § 5, eerste alinea, eerste zin, juncto hoofdstuk 7, § 3, lid 2, sub b)

10. In beide gevallen mag de verlaging niet op commerciële gronden stoelen. Volgens hoofdstuk 7, § 2, eerste alinea, is de maatstaf van heffing van een dergelijke onttrekking de via een van de vermelde methoden berekende waarde van de handeling.

III — De feiten, het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

11. Hotel Scandic Gåsebäck AB (hierna: „Scandic") exploiteert een hotel en een restaurant en verstrekt de werknemers (tussen 23 en 25 personen) tijdens de werkdag maaltijden voor minder dan de kostprijs[3]. Het voedsel wordt door hen meegenomen naar een kantine, en na de maaltijd plaatsen zij hun borden en bestek in daartoe bestemde bakken.

12. Voor het inwinnen van informatie over de fiscale behandeling van de genoemde diensten, heeft Scandic Skatterättsnämnden (instantie belast met het geven van adviezen op fiscaal gebied aan particulieren) twee vragen gesteld. Met haar eerste vraag wenste zij te vernemen of deze diensten moeten worden beschouwd als een levering van voedsel waarvoor een belastingtarief van 12 % geldt, dan wel als een restaurantdienst waarover 25 % belasting wordt geheven. Met haar tweede vraag wenste zij te vernemen of de maatstaf van heffing wordt gevormd door het door de werknemer betaalde bedrag dan wel moet worden vastgesteld met toepassing van de Zweedse wettelijke regeling betreffende de onttrekking.

3 — Volgens de verwijzingsbeschikking betalen de werknemers in werkelijkheid iets meer dan de kostprijs, maar zullen zij in de toekomst minder gaan betalen. Het belastingadvies dat aanleiding tot het hoofdgeding heeft gegeven, berust in feite op deze tweede hypothese.

13. Op 10 juni 2002 heeft deze instantie geantwoord dat het een restaurantdienst betreft en dat de maatstaf van heffing derhalve moet worden berekend overeenkomstig hoofdstuk 2, § 5, eerste alinea, eerste zin, juncto hoofdstuk 7, § 3, lid 2, sub b van de Zweedse wet.

14. Aangezien Scandic dit standpunt niet aanvaardde en meende dat de aan haar werknemers verstrekte maaltijd als een levering van goederen moest worden beschouwd, en de maatstaf van heffing daarom vastgesteld aan de hand van de door de werknemers betaalde tegenprestatie, heeft zij zich tot Regeringsrätten gewend.

15. De verwijzende rechter heeft twijfel over de vraag of het in de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, sub b, van de Zesde Richtlijn vervatte begrip onttrekking enkel de handelingen om niet omvat dan wel ook, zoals in de Zweedse wet, de handelingen waarbij de begunstigde enkel een symbolische of nauw met de kostprijs verbonden betaling verricht. Teneinde deze twijfel weg te nemen heeft hij het Hof de twee volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Voor het geval Regeringsrätten bij zijn uitspraak in het geschil tot de conclusie komt dat de verstrekkingen door verzoekster zijn aan te merken als levering van goederen, moeten de artikelen 2 en

5, lid 6, van de Zesde richtlijn dan aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke van onttrekking van goederen sprake is wanneer een belastingplichtige een goed aan iemand anders verstrekt tegen een vergoeding die lager is dan de aankoopwaarde van het goed of van soortgelijke goederen dan wel, indien er geen aankoopwaarde is, de kostprijs?

2) Voor het geval Regeringsrätten bij zijn uitspraak in het geschil tot de conclusie komt dat de verstrekkingen door verzoekster zijn aan te merken als diensten bestaande in het serveren van maaltijden, moeten de artikelen 2 en 6, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn dan aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke van onttrekking van diensten sprake is wanneer de belastingplichtige voor zichzelf of zijn personeel voor privé-doeleinden of andere dan bedrijfsdoeleinden een dienst verricht, laat verrichten of anderszins een dienst verstrekt tegen een vergoeding die lager is dan de kosten van de dienst?"

IV — Het procesverloop voor het Hof

16. De Commissie van de Europese Gemeenschappen, en de Zweedse, de Deense en de Griekse regering hebben binnen de in artikel 20 van het EG-Statuut van het Hof van Justitie gestelde termijn schriftelijke opmerkingen gemaakt.

17. Ter rechtszitting van 21 oktober 2004 zijn de gemachtigde van de Commissie en de gemachtigden van de Zweedse, de Griekse en de Finse regering in hun mondelinge opmerkingen gehoord.

V — Beoordeling van de prejudiciële vragen

A — *Voorafgaande opmerking: de juridische kwalificatie van de handeling*

18. Blijkbaar is Regeringsrätten niet geïnteresseerd in het oordeel van het Hof van Justitie over de aard van de in het hoofdgeding omstreden handeling, want hij heeft dezelfde vraag gesteld voor twee verschillende hypotheses, al naargelang het verstrekken van maaltijden aan werknemers van Scandic wordt beschouwd als een levering van goederen of als een dienstverrichting. In de prejudiciële procedure zijn de taken aldus verdeeld dat de juridische kwalificatie van de feiten de verantwoordelijkheid is van de nationale rechter die, wanneer hij gemeenschapsrecht toepast, de uitlegging van het Hof van Justitie moet volgen.

19. In haar schriftelijke opmerkingen wijst de Commissie erop dat de begrippen „levering van goederen" en „diensten" binnen de

sfeer van de Zesde richtlijn uniform moeten worden uitgelegd en dat daarom een prejudiciële beslissing van het Hof ter zake noodzakelijk is. Hoewel de Zweedse rechter hierom niet heeft verzocht, moet dus worden herinnerd aan de richtsnoeren die het Hof in zijn rechtspraak op dit punt heeft ontwikkeld.

20. In dit verband heeft het Hof in het arrest Faaborg-Gelting Linien [4] verklaard dat, om te bepalen of het bij een handeling gaat om een levering van goederen dan wel een dienst, alle omstandigheden waaronder de betrokken handeling wordt verricht in aanmerking moeten worden genomen om daaruit de kenmerkende elementen naar voren te halen (punt 12) [5]. Rekening houdend met deze regel was het van oordeel dat de exploitatie van een restaurant op de regelmatig tussen de havens van Faaborg (Denemarken) en Gelting (Duitsland) varende veerboten als een dienst moest worden beschouwd (punt 15), omdat de voor deze contractvorm specifieke elementen overheersten, terwijl de levering van voedsel slechts een gering onderdeel van de gehele handeling vertegenwoordigde (punten 13 en 14) [6].

21. Het belastbaar feit wordt dus niet in zijn verschillende bestanddelen opgesplitst om ze ieder afzonderlijk aan de BTW te onderwerpen. Het Hof gaat uit van het beginsel van „eenheid van de prestatie" [7], waarbij het alle bestanddelen van de handeling in aanmerking neemt en deze kwalificeert aan de hand van het overheersende bestanddeel. Conform dit criterium zal Regeringsrätten derhalve de activiteit die Scandic ten behoeve van haar werknemers verricht, als geheel moeten bezien om vervolgens, uitgaande van het overheersende bestanddeel ervan, tot de kwalificatie levering van goederen of diensten te beslissen.

B — *Onttrekking en BTW*

22. De kernvraag in de zaak is of de Zesde richtlijn toestaat dat een nationale regeling de in het hoofdgeding omstreden situatie waarin de werknemers van Scandic voor de verstrekte maaltijden een zeker bedrag aan de onderneming betalen, hoewel minder dan de kostprijs, als onttrekking aanmerkt.

23. De letter en de geest van de Zesde richtlijn en dus de wil van de communautaire wetgever wijzen niet in die richting.

4 — Arrest van 2 mei 1996 (C-231/94, Jurispr. blz. I-2395).

5 — In het arrest van 17 november 1993, Commissie/Frankrijk (C-68/92, Jurispr. blz. I-5881) heeft het Hof hetzelfde criterium — inaanmerkingneming van alle omstandigheden rond de handeling — gebruikt om bepaalde handelingen als „dienst op het gebied van de reclame" aan te merken (punten 16-19).

6 — Het Hof wees erop dat de verstrekking van toebereide spijzen en dranken voor onmiddellijke consumptie het resultaat is van een serie diensten, die begint bij de voorbereiding van de spijzen en eindigt bij de feitelijke opdiening, en waarbij de klant een infrastructuur ter beschikking wordt gesteld (eetzaal, garderobe, meubilair, serviesgoed). Dit dienstenaspect ontbrak volgens het Hof echter in het geval van „afhaal"-maaltijden die niet gepaard gingen met diensten die het verbruik ter plaatse in een passend kader moesten veraangenamen. (punten 13 en 14 van het arrest Faaborg-Gelting Linien).

7 — Deze uitdrukking („Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung") komt van P. Haunold: „Der Steuergegenstand"; in *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Wenen 2001, blz. 111.

1. Waarom is de onttrekking belastbaar?

24. De onttrekking van goederen of diensten voor privé-doeleinden is gelijkgesteld aan de levering van goederen of diensten onder bezwarende titel op grond van het neutraliteitsbeginsel, dat een van de grondslagen van het gemeenschappelijke BTW-stelsel is [8] en beoogt te waarborgen dat de belastingheffing geen invloed op het productieproces heeft [9], en wel door gelijke behandeling van alle commerciële activiteiten zonder wijziging van hun prijs [10]. Het mechanisme is eenvoudig: de BTW drukt op verbruikshandelingen, als indirecte uiting van de economische draagkracht van personen, door middel van het heffen van belasting over de handelingen van ondernemers of van beroepsbeoefenaren die de fiscale last via afwenteling bij de eindverbruiker leggen, waardoor de belasting voor de belastingplichtigen „neutraal" wordt omdat zij enkel wordt gedragen door de laatste schakel in de keten, degene aan wie het goed of de dienst wordt geleverd [11].

25. Een van de gevolgen van dit beginsel is het verbod op ongelijke behandeling van gelijke situaties. Wat het onderhavige geval betreft, behoren de eindverbruikers en degenen die dat niet zijn, doch zich in een materieel soortgelijke situatie bevinden, in het BTW-systeem onder dezelfde regeling te vallen. Daarom moeten ondernemers of beroepsbeoefenaren die zich als de definitieve koper of de eindverbruiker gedragen, ook als zodanig worden beschouwd door hun rechtshandelingen dienovereenkomstig te behandelen, ten einde „te beletten dat het verbruik voor privé-doeleinden door belastingplichtigen aan belastingheffing ontkomt" [12].

26. In die zin heeft het Hof in het door mij in voetnoot 12 aangehaalde arrest De Jong verklaard, dat artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn verzekert dat een belastingplichtige die een goed aan zijn bedrijf onttrekt en een gewone consument die een zelfde soort goed koopt, gelijk worden behandeld (punt 15) [13]. Blijkens de arresten Enkler [14] en Fillibeck [15] heeft artikel 6, lid 2, sub a, hetzelfde doel, door het gebruik van het goed voor dergelijke doeleinden gelijk te stellen aan een dienstverrichting onder bezwarende titel.

8 — Arresten van 27 juni 1989, Kühne (50/88, Jurispr. blz. 1925, punt 12) en 25 mei 1993, Mohsche (C-193/91, Jurispr. blz. I-2615, punt 9), waarin het Hof heeft verklaard dat dit beginsel aan het BTW-stelsel „ten grondslag ligt".

9 — C. Lohse „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht" in *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Wenen 2001, blz. 49.

10 — In de inleiding van de bundel *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladores*, Uitgeverij Comares, Granada 2001, blz. 14, wijzen L. Mochón Lopez en A. Jabalera Rodríguez erop dat dit gevolg de bestaansreden van het neutraliteitsbeginsel is.

11 — Een soortgelijke formulering heb ik gebruikt in punt 33 van mijn conclusie van 13 januari 2004 in de zaak Lipjes (arrest van 27 mei 2004, C-68/03, Jurispr. blz. I-5879), en in punt 38 van mijn conclusie van 25 maart 2004 in de zaak Cimber Air (arrest van 16 september 2004, C-382/02, Jurispr. blz. I-8379).

12 — Conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 27 februari 1992 in de zaak De Jong (arrest van 6 mei 1992, C-20/91, Jurispr. blz. I-2847, punt 10).

13 — In de arresten van 27 april 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, Jurispr. blz. I-2323), en 8 maart 2001, Bakcsi (C-315/98, Jurispr. blz. I-1831, komt dezelfde gedachte naar voren (punten 21 respectievelijk 42).

14 — Arrest van 26 september 1996 (C-230/94, Jurispr. blz. I-4517, punt 33).

15 — Arrest van 16 oktober 1997 (C-238/95, Jurispr. blz. I-5577, punt 25).

27. Kortom, het gaat erom te verhinderen dat de belastingplichtige, wanneer hij de bij aankoop van een voor zijn onderneming bestemd goed door hem betaalde BTW heeft afgetrokken, aan belastingbetaling kan ontkomen door het aan zijn bedrijfsvermogen te „onttrekken" (artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, sub a,) en daardoor onterechte voordelen geniet ten opzichte van de normale consument die bij aankoop of gebruik van dat goed belasting heeft moeten betalen [16].

28. Het neutraliteitsbeginsel en de daaruit voortvloeiende gelijkheid van regeling leiden tot dezelfde oplossing ingeval de ondernemer de in artikel 6, lid 2, sub b, bedoelde diensten voor eigen privé-doeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel om niet verricht. Als men marktdeelnemers in vergelijkbare situaties aan dezelfde belastingdruk wil onderwerpen, dient de ondernemer die diensten van de onderneming voor privédoeleinden gebruikt, wat de BTW betreft, in dezelfde positie te worden geplaatst als particuliere consumenten die deze diensten moeten betalen: beiden zijn zij de laatste schakel in de keten.

29. Kort samengevat, een belastingplichtige mag een goed voor privé-doeleinden aan zijn onderneming onttrekken (artikel 5, lid 6) of daarvoor bestemmen (artikel 6, lid 2, sub a). Heeft hij de BTW bij aankoop van het goed afgetrokken, dan verkrijgt hij ten opzichte van de normale kopers of verbruikers die verplicht zijn deze belasting te betalen, een onterecht voordeel wanneer hij zich daarna als een eindverbruiker gedraagt en deze belasting niet voldoet. [17] Wanneer hij om niet en met een zelfde doel een dienst van zijn onderneming voor eigen privé-doeleinden gebruikt (artikel 6, lid 2, sub b) zonder de belasting te voldoen, creëert hij voor zichzelf een belastingvrij, geprivilegieerd verbruik dat inbreuk maakt op het neutraliteitsbeginsel.

30. Voor een beter begrip van de door mij voorgestelde uitlegging lijkt het mij raadzaam om enkele voorbeelden te geven. [18]

31. Een autohandelaar bestemt een auto uit zijn bedrijf voor privé-gebruik of schenkt deze aan een vriend. Over deze overdracht is hij BTW verschuldigd (1 000 euro), omdat anders het eindverbruik, waarop de belasting juist moet drukken, onbelast zou blijven. Heeft hij de bij aankoop van de auto betaalde BTW echter niet afgetrokken, leidt de heffing over het eigen gebruik en over de aanschaf van de auto in strijd met het neutraliteitsbeginsel tot een verdubbeling van de belasting (2 000 euro). Is de voorbe-

16 — Zie de arresten De Jong (punt 15), Enkler (punt 33) en Baksci (punt 42).

17 — In omgekeerde zin komt deze gedachte terug in het reeds aangehaalde arrest Kühne, waarin het Hof besliste dat artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde Richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen het belasten van de afschrijving op een bedrijfsgoed ter zake van privé gebruik, wanneer voor het goed geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan omdat het gekocht is van een niet-belastingplichtige (punt 11). Een soortgelijke formulering gebruikte het Hof in het reeds aangehaalde arrest Baksci (punt 44).

18 — Daarbij laat ik mij inspireren door de - door mij veranderde- voorbeelden van A.M. Lopez Molino: „Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA" in *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladores*, Uitgeverij Comares, Granada 2001, blz. 49 e.v.

lasting wel afgetrokken, dan vereist dit beginsel dat belasting wordt betaald om te verhinderen dat een belastbaar feit onbelast blijft. Daarom gaan de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn ervan uit dat de onttrekking pas belastbaar is als de voorbelasting is afgetrokken.

32. Een ander voorbeeld: een architect maakt tekeningen voor de bouw van een ééngezinswoning voor hemzelf. In dat geval begint en eindigt de productieketen met de dienstverrichting, zonder eerdere fases die tot BTW-heffing hadden kunnen leiden, zodat de belasting over deze werkzaamheden niet afhankelijk kan worden gesteld van de aftrek van voorbelasting, die nooit is betaald. Het doel van artikel 6, lid 2, sub b, blijft echter hetzelfde, namelijk „voorkomen dat een belastingplichtige belastingvrij commerciële diensten van zijn onderneming ontvangt, waarover een particulier BTW zou hebben moeten betalen" [19].

2. De maatstaf van heffing bij onttrekkingen

33. In het algemeen is de maatstaf van heffing de tegenprestatie die de leverancier of dienstverrichter verkrijgt (artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde Richtlijn). In geval van onttrekking geldt daarentegen de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen, de kostprijs dan wel de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven (artikel 11, A, lid 1, sub b en c).

34. Er is dus geen middenweg. Bij de onttrekking wordt een ander aanknopingspunt genomen, omdat de ontvanger van het goed of de dienst niets betaalt, en blijft elke onder bezwarende titel verrichte handeling buiten beschouwing zoals uit de bewoordingen van de genoemde bepalingen blijkt.

35. Deze gedachtegang is in overeenstemming met 's Hofs rechtspraak betreffende het begrip tegenprestatie, die inhoudt dat er tussen de verkoper (of dienstverrichter) en de koper (of ontvanger van de dienst) een rechtsbetrekking moet bestaan waarbij over en weer prestaties worden gewisseld, en de door de dienstverlener ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst [20]. Het gaat dus om een subjectief criterium waarbij niet een volgens objectieve criteria geschatte waarde telt, maar het in elk concreet geval

19 — Aldus advocaat-generaal Jacobs in zijn conclusie in de zaak Mohsche, reeds aangehaald (punt 22).

20 — Bevestigd in de arresten van 3 maart 1994, Tolsma (C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punt 14), en 14 juli 1998, First National Bank of Chicago (C-172/96, Jurispr. blz. I-4387, punt 26).

werkelijk ontvangen bedrag [21]. De omstandigheid dat een economische activiteit tegen een hogere of lagere kostprijs wordt verricht, is dus irrelevant voor de vraag of het om een handeling onder bezwarende titel gaat.

36. Daarbij komt, zoals de Commissie heeft opgemerkt, dat nergens in de Zesde richtlijn of in de rechtspraak wordt geëist dat de maatstaf van heffing is afgestemd op de geschatte marktwaarde van de belaste handeling, onafhankelijk van de werkelijk betaalde prijs. Artikel 11 gaat in dezelfde richting door te bepalen dat dit element ter vaststelling van de belastingschuld geen prijsverminderingen, prijskortingen en -rabatten omvat (artikel 11, A, lid 3), en wordt verlaagd in geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling of in geval van prijsverminderingen nadat de handeling heeft plaatsgevonden (artikel 11, C, lid 1). De maatstaf van heffing wordt altijd bepaald aan de hand van de ontvangen prestatie [22], een regel die ook berust op het neutraliteitsbeginsel en op de aard van de BTW als een indirecte belasting van de uit consumptie blijkende economische draagkracht, wat vereist dat het belastingbedrag naar de in het laatste stadium van het economische proces werkelijk „toegevoegde" waarde wordt vastgesteld [23].

37. In de systematiek van de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, sub b, van de Zesde Richtlijn passen slechts handelingen om niet; de overige handelingen, ook wanneer zij onder de kostprijs zijn verricht, moeten worden beschouwd als handelingen onder bezwarende titel en vallen dus onder artikel 2, lid 1. Deze bepalingen verzetten zich dus tegen een nationale wetgeving die „verkoop met verlies" als onttrekking aanmerkt.

38. De Zweedse regering wijst dit standpunt af en stelt dat er geen enkel verschil bestaat

21 — Arrest Filibeck, reeds aangehaald, punt 13, en arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339, punt 27) en 29 maart 2001, Commissie/Frankrijk (C-404/99, Jurispr. blz. I- 2667, punt 38).

22 — Vaste rechtspraak. Zie met name arrest van 29 mei 2001, Freemans (C-86/99, Jurispr. blz. I-4167, punt 27), en de aldaar aangehaalde arresten.

23 — Nog een voorbeeld (ditmaal neem ik een casuspositie die is gebruikt door L. Mochón Lopez en A. Jabalera Rodríguez, *op. cit*, blz. 13): ondernemer B verkoopt een door hem bij ondernemer A voor 100 euro gekocht goed tegen de marktwaarde (150 euro). Bij aankoop moet hij 16 euro BTW betalen (belastingtarief 16 %) en bij verkoop ontvangt hij 24 euro BTW van de koper. Het bedrag dat hij moet afdragen, is gelijk aan de door hem ontvangen belasting minus de door hem zelf betaalde belasting (namelijk 24 - 16 = 8 euro), terwijl de eindverbruiker het totale bedrag moet betalen (namelijk 24 euro). Ten aanzien van B werkt de belasting dus neutraal. Eerst betekende de belasting immers een uitgave (16 euro), daarna veranderde zij in inkomsten (24 euro), en uiteindelijk gaat het voordeel verloren door de afdracht van het verschil van 8 euro aan de belastingdienst. Op deze wijze beïnvloedt de belasting de prijs van de goederen en diensten waarop zij drukt dus niet, omdat zij geen kosten of winst van de ondernemings- of beroepsactiviteit onderstelt. Maar wanneer ondernemer B om een of andere reden het voor 100 euro gekochte goed, waarvoor hij een bedrag van 16 euro heeft moeten betalen, voor 90 euro verkoopt, kan de BTW niet volgens de marktwaarde (150 euro) worden berekend, zonder rekening te houden met de werkelijke prijs van de handeling (90 euro), want anders zou de belasting 24 euro bedragen in plaats van 14, 4 euro, wat voor de ondernemer een nadeel oplevert en ten koste gaat van de neutraliteit die dit stelsel van indirecte belasting moet beheersen.

tussen de tegen een symbolische prijs verrichte handeling en een handeling om niet. Deze stelling is retoriek en voor deze zaak niet relevant, omdat de werknemers van Scandic volgens de verwijzende rechter voor hun maaltijden meer betalen dan de kosten die ze voor de onderneming meebrengen, ook al zal dat bedrag in de toekomst „lager kunnen zijn". De uitdrukking „symbolische betaling" komt in zijn beschikking niet voor.

39. Haar opvatting valt niet te verdedigen met de angst voor fraude, die uit haar opmerkingen evenals uit die van de Griekse en de Finse regering blijkt. Zij vergeet dat de gemeenschapswetgever rekening heeft gehouden met deze mogelijkheid en de lidstaten in artikel 27 van de Zesde richtlijn de gelegenheid geeft om de richtlijn onder bepaalde omstandigheden niet toe te passen. Bovendien miskent zij het feit dat het rechtmatige belang om fraude te voorkomen, niet absoluut mag worden gemaakt door de uitzondering (vaststelling van de maatstaf van heffing volgens de marktprijs voor handelingen om niet) tot algemene regel te verheffen en de tekst van een belastingbepaling te verruimen, want, zoals wij nog zullen zien, de analogie verdraagt zich slecht met de hoofdbeginselen van dit gebied van de rechtsorde.

40. In elk geval is het standpunt van de Zweedse regering, ook al pretendeert zij de fiscale neutraliteit te waarborgen, onaanvaardbaar. Volgens haar betaalt een onderneming die de door een ander horecabedrijf geleverde maaltijden voor zijn personeel subsidieert, die onderneming het met de subsidie overeenkomende bedrag, aangevuld met het bedrag dat het personeel betaalt. Dit bedrag houdt rechtstreeks verband met de prijs en moet volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn in de maatstaf van heffing worden opgenomen. Haars inziens moet de werkgever die zijn eigen diensten laat voorzien in de maaltijden voor zijn personeel, dezelfde behandeling krijgen, maar dit is niet mogelijk wanneer enkel het door de werknemer betaalde bedrag wordt belast.

41. De Zweedse regering geeft het begrip „subsidie" een strekking die het niet heeft, omdat de Zesde richtlijn het gebruikt in de technisch-juridische zin van middel voor de overheid om een bepaalde sector te stimuleren door aan particulieren economische voordelen te verschaffen. Daarom verlangt het Hof dat de subsidie wordt verleend door een overheidsinstantie, wat de betrokkenheid van drie partijen impliceert, de overheidsinstantie die de subsidie toekent, de begunstigde ondernemer en de eindverbruiker [24]. Kortom, artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde Richtlijn heeft enkel betrekking op

24 — Arrest van 22 november 2001, Office des produits wallons (C-184/00, Jurispr. blz. I-9115, punt 10). Dezelfde gedachte is terug te vinden in de arresten van 15 juli 2004, Commissie/Italië (C-381/01, Jurispr. blz. I-6845, punt 32), en Commissie/Duitsland (C-144/02, Jurispr. blz. I-6985, punt 31).

„subsidies die volledig of gedeeltelijk een tegenprestatie vormen voor een goederenlevering of dienstverrichting en die door een derde aan de verkoper of dienstverrichter worden betaald" [25].

42. In werkelijkheid miskent de Zweedse regering de materiële dimensie van het legaliteitsbeginsel in het belastingrecht. Zoals in het strafrecht met betrekking tot de vrijheid, beoogt het om de wetgever, aan wie de soevereiniteit is opgedragen, als enige de bevoegdheid te verlenen om burgers in hun vermogen te beperken [26]. Een onmisbare aanvulling op dit beginsel is het verbod van analogische interpretatie van belastingbepalingen ten nadele van de belastingplichtige, dit om te voorkomen dat zij die deze bepalingen in het algemeen toepassen, en de rechters in het bijzonder, verder gaan dan de in de wet tot uitdrukking gebrachte wil en handelingen aan belasting onderworpen die niet door de bewoordingen van de bepalingen worden gedekt. Waar zij voorstelt om het begrip subsidies in artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn te verruimen, bedient de Zweedse regering zich van deze hermeneutische techniek; deze wijze van uitbreiding van de objectieve draagwijdte van belastingbepalingen is echter uitdrukkelijk verboden in de rechtsordes van bepaalde lidstaten [27].

25 — Zie het dictum van het arrest Office des produits wallons, reeds aangehaald.

26 — Het legaliteitsbeginsel kreeg in de vroege Middeleeuwen vorm op het gebied van het strafrecht en het belastingrecht waar het de prerogatieven van de vorst moest beperken. In Spanje konden de gemeentes, dorpen en steden de geldverschaffing aan de Kroon en de bestraffing van bepaalde gedragingen afhankelijk stellen van toestemming door vertegenwoordigende organen („cortes"). Het geleidelijke ontstaan van een „verbond" tussen de monarchie en de „politieke maatschappij", dat de politieke staatsregeling consolideerde en verdere uitbreiding van de macht van de koning verhinderde, is bij de vorming van middeleeuwse koninkrijken in Spanje een constante factor, hoewel met belangrijke verschillen en nuances. In Aragon en in Navarra ontvingen de cortes tussen het eind van de dertiende en het midden van de veertiende eeuw wetgevende en financiële controlebevoegdheden. (zie M.A. Ladero Quesada, „España: reinos y señoríos medievales" in *España. Reflexiones sobre el ser de España*, Real Academica de la Historia, 2e druk, Madrid, 1998, blz. 95-129). In Castilië had deze instelling, die zijn bloeitijd in de veertiende en vijftiende eeuw bereikte, een lager profiel en waren haar bevoegdheden geringer, hoewel zij een hoofdrol in het politieke leven speelde (J. Valdeón, „Los reinos cristianos a fines de la Edad Media", in *Historia de España*, Uitgeverij Historia 16, Madrid 1986, blz. 391-455, in het bijzonder blz. 414-423).

27 — Een voorbeeld is artikel 14 van de Ley General Tributaria (Ley 58/2003, Boletin Oficial del Estado van 18 december 2003), dat niet toestaat om de uitdrukkelijk vastgestelde grenzen van het belastbaar feit langs analogische weg te overschrijden. In Duitsland heeft het Bundesfinanzhof (de hoogste rechterlijke instantie in belastingzaken) herhaaldelijk verklaard dat deze wijze van uitlegging niet mag worden gebruikt en niet tegen de belastingplichtige mag worden ingeroepen. (*Bundessteuerblatt* II 1972, 455,457; *Bundessteuerblatt* II 1976, 246, 248; *Bundessteuerblatt* II 1977, 283,287; *Bundessteuerblatt* II 1978, 346; *Bundessteuerblatt* II1979, 347; Bundessteuerblatt II 1982, 618). In de Belgische doctrine wordt, met verwijzing naar een arrest van het Hof van Cassatie van 13 april 1978 (Belgische staat, Minister van Financiën/Bodson Fr.,A. en M., *Pasicrisie belge* 1978 910), de analogische uitlegging van belastingbepalingen unaniem veroordeeld. Zie in deze zin bij voorbeeld A. Tiberghien e.a., *Manuel de droit fiscal:2000*, Uitgeverij Larcier, 21ste druk, Brussel 2000, blz. 68 en 69, en M Dasesse en P.Minne, *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, Uitgeverij Bruylant, 5e druk Brussel 2001, blz. 58 en 59. De situatie in Frankrijk, waar de meningen zijn verdeeld, is minder duidelijk (zie P. Marchesson; *L'interprétation des textes fiscaux*, Uitgeverij Economica, Parijs 1980, blz.197-234; L. Philip: *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, Uitgeverij Economica, Parijs 1991, deel II, blz. 971 en 972; L. Trotabas en J.M. Cotteret: Droit Fiscal, Uitgeverij Dalloz, 8e druk, Parijs 1996, blz. 272 en 273; F. Donet: *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, Uitgeverij L.G.D.J., Parijs 1997, blz. 154-164; M. Bouvier: Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt, 5e druk, Uitgeverij L.G.D.J., Parijs 2003, blz. 42-47), maar de Cour de Cassation heeft bij één gelegenheid verklaard dat analogische uitlegging in het belastingrecht niet is toegestaan (arrest van 25 oktober 1975, Bull III, nr. 309, 234).

VI — Conclusie

43. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging om de vragen van Regeringsrätten te beantwoorden als volgt:

„De artikelen 2, 5, lid 6, en 6, lid 2, sub b, 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, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die handelingen waarbij sprake is van een tegenprestatie, als onttrekking van een goed of een dienst beschouwt, ook wanneer deze tegenprestatie minder dan de verkoopprijs van de geleverde goederen of van soortgelijke goederen, of dan de kostprijs van de verrichte dienst bedraagt."