ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

20 januari 2005 *

In zaak C-412/03,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door Regeringsrätten (Zweden) bij beslissing van 29 september 2003, ingekomen bij het Hof op 3 oktober 2003, in de procedure

Hotel Scandic Gåsabäck AB

tegen

Riksskatteverket,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, K. Lenaerts (rapporteur), J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász en M. Ilešič, rechters,

* Procestaal: Zweeds.

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
griffier: K. Sztranc, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 21 oktober 2004,

gelet op de opmerkingen van:

— de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Kruse en K. Wistrand als gemachtigden,

— de Deense regering, vertegenwoordigd door J. Molde als gemachtigde,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Apessos, V. Pelekou en I. Pouli als gemachtigden,

— de Finse regering, vertegenwoordigd door A. Guimaraes-Purokoski als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou et L. Ström als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 23 november 2004,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Hotel Scandic Gåsabäck AB (hierna: „Scandic") en Riksskatteverket (belastingautoriteit) betreffende de vaststelling van de maatstaf van heffing voor de verstrekking van maaltijden door deze vennootschap aan haar werknemers.

Rechtskader

Gemeenschapsrecht

3 Overeenkomstig artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn de „leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht", onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW").

4 Artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bevat de algemene regel dat de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten „alles [is] wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden".

5 Artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn bepaalt:

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

6 In geval van onttrekking van een goed zoals gedefinieerd in artikel 5, lid 6, bevat artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn een specifieke regel op het punt van de bepaling van de maatstaf van heffing, die luidt als volgt:

„De maatstaf van heffing is:

[...]

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;

[...]"

7 Met betrekking tot diensten bepaalt artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn:

„Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privé-doeleinden 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 privé-doeleinden of voor privé-doeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

[...]"

8 Volgens artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing „voor de in artikel 6, lid 2, bedoelde handelingen: de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven".

Nationale wetgeving

9 Volgens hoofdstuk 2, § 2, lid 2, van de mervärdesskattelag (Zweedse BTW-wet) (SFS 1994, nr. 200) (hierna: „Zweedse wet") is van onttrekking van goederen onder meer sprake wanneer de belastingplichtige aan een derde een goed verstrekt om niet of tegen een vergoeding die onder de volgens hoofdstuk 7, § 3, lid 2, sub a, van deze wet berekende waarde ligt, en die lagere vergoeding niet door de markt is bepaald. De in deze laatste bepaling bedoelde waarde is de aankoopwaarde van de goederen of soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopwaarde is, de kostprijs op het tijdstip waarop de onttrekking plaatsvindt.

10 Volgens hoofdstuk 2, § 5, eerste alinea, van de Zweedse wet is van een „dienst voor privé-doeleinden" onder meer 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 vergoeding die onder de volgens hoofdstuk 7, § 3, lid 2, sub b, van de wet berekende waarde ligt, en die lagere vergoeding niet door de markt is bepaald. Blijkens deze laatste bepaling is deze waarde de prijs van de dienst op het tijdstip van de „onttrekking".

11 De maatstaf van heffing voor de levering of verrichting van aldus onttrokken goederen of diensten is ingevolge hoofdstuk 7, § 2, eerste alinea, van de Zweedse wet de waarde die volgens de bepalingen van hoofdstuk 7, § 3, lid 2, sub a of sub b, van deze wet wordt berekend.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

12 Scandic oefent haar bedrijfsactiviteiten uit in Zweden, in de hotel- en restaurantsector. Het verstrekt aan haar personeel — ongeveer 25 personen — in een speciaal door de onderneming ingerichte kantine lunches tegen een bepaalde prijs.

13 De personeelsleden betalen voor hun lunch een prijs die de door Scandic gemaakte kosten overschrijdt. In de toekomst kan deze prijs evenwel onder de kostprijs komen te liggen. Teneinde te weten wat de fiscale gevolgen zijn van het verstrekken van maaltijden aan haar personeel, heeft Scandic aan Skatterättsnämnden (speciale commissie, belast met het geven van prealabele adviezen op fiscaal gebied) de vraag voorgelegd of het verstrekken van maaltijden aan haar personeelsleden als een levering van levensmiddelen (belastingtarief 12 %) of als een dienst (belastingtarief 25 %) moet worden aangemerkt, en of het feit dat de vennootschap maaltijden verstrekt tegen een prijs die lager is dan de kosten voor de levering van de goederen of voor de dienst, betekent dat belasting moet worden geheven op grond van de bepalingen van de Zweedse wet inzake onttrekkingen, of dat de door de werknemer betaalde prijs deze maatstaf van heffing is.

14 Skatterättsnämnden heeft in een prealabel advies van 10 juni 2002 geoordeeld dat het verstrekken van maaltijden door Scandic aan haar personeel als een dienst moest worden beschouwd en dat hierover BTW moest worden betaald op grond van hoofdstuk 2, § 5, eerste alinea, en hoofdstuk 7, § 3, lid 2, sub b, van de Zweedse wet, indien de prijs voor de lunch lager was dan de door Scandic gemaakte kosten.

15 Scandic heeft tegen voornoemd advies beroep ingesteld bij Regeringsrätten (hoogste administratieve rechter). Zij meent enerzijds dat het verstrekken van maaltijden aan haar personeelsleden als een goederenlevering en niet als een dienst moet worden beschouwd, en anderzijds dat de regels inzake onttrekkingen niet kunnen worden toegepast wanneer het personeel als tegenprestatie voor het verstrekken van deze maaltijden een vergoeding betaalt.

16 Regeringsrätten heeft vastgesteld dat volgens de Zweedse wet over diensten en leveringen van goederen voor privé-doeleinden zowel belasting wordt geheven wanneer een goed of een dienst om niet wordt geleverd of verricht, als wanneer zulks geschiedt tegen een vergoeding die lager is dan de aankoopprijs of kostprijs van een goed of, al naar gelang het geval, de kostprijs van de dienst. In het hoofdgeding rees de vraag of de artikelen 2, 5, lid 6, en 6, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn zich tegen deze nationale wetgeving verzetten.

17 Onder deze omstandigheden heeft Regeringsrätten besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„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?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

18 De aan het Hof gestelde vragen betreffen de bepaling van de maatstaf van heffing voor een handeling van een belastingplichtige, bestaande in een goederenlevering aan of een dienstverrichting voor zijn personeelsleden, tegen een prijs die lager is dan de kostprijs. Zij zijn met name gesteld om de verwijzende rechter in staat te stellen de verenigbaarheid met de bepalingen van de Zesde richtlijn te beoordelen van de Zweedse wet waarin de regels van de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, sub b, van de richtlijn worden toegepast in een geval waarin voor de goederenlevering of de dienst wel een vergoeding wordt betaald, maar deze vergoeding lager is dan de kostprijs van dit goed of deze dienst.

19 De Griekse en de Zweedse regering menen dat de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn de strekking van het begrip belastbare handelingen uitbreiden, in die zin dat zelfs niet „onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2 van de richtlijn verrichte goederenleveringen of diensten aan BTW zijn onderworpen. Uit

deze bepalingen, gelezen in samenhang met artikel 11, A, van de richtlijn, blijkt volgens hen dat zij ten doel heeft te voorkomen dat een belastingplichtige of zijn personeelsleden ongerechtvaardigde voordelen genieten in vergelijking met gewone consumenten (zie 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). In die zin onderwerpt de richtlijn niet alleen overdrachten om niet, maar ook overdrachten tegen een prijs die lager is dan de kostprijs, aan belasting.

20 De Commissie van de Europese Gemeenschappen en de Deense regering betogen daarentegen dat de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn overeenkomstig de bewoordingen ervan enkel van toepassing zijn in geval van handelingen om niet. Volgens hen wordt de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub a, van deze richtlijn gevormd door de daadwerkelijk door de werknemer aan de werkgever betaalde vergoeding, zelfs als deze vergoeding lager is dan de kostprijs van de verstrekte maaltijden.

21 In dit verband zij eraan herinnerd dat overeenkomstig de algemene regel van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn de maatstaf van heffing voor onder bezwarende titel verrichte goederenleveringen of diensten wordt gevormd door de daartoe door de belastingplichtige werkelijk ontvangen tegenprestatie. Deze tegenprestatie is dus de subjectieve waarde, dat wil zeggen de werkelijk ontvangen waarde, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde (zie arresten van 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Jurispr. blz. 445, punt 13; 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Jurispr. blz. 6365, punt 16; 27 mars 1990, Boots Company, C-126/88, Jurispr. blz. I-1235, punt 19; 16 oktober 1997, Fillibeck, C-258/95, Jurispr. blz. I-5577, punt 13, en 29 maart 2001, Commissie/Frankrijk, C-404/99, Jurispr. blz. I-2667, punt 38). Bovendien moet deze tegenprestatie kunnen worden uitgedrukt in een geldbedrag (reeds aangehaalde arresten Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, punt 13; Naturally Yours Cosmetics, punt 16, en Fillibeck, punt 14).

22 Zoals de advocaat-generaal in punt 35 van zijn conclusie terecht benadrukt, is het feit dat een economische handeling wordt uitgevoerd tegen een hogere of een lagere prijs dan de kostprijs niet relevant, indien een handeling moet worden gekwalificeerd als een handeling onder bezwarende titel. Dit laatste begrip veronderstelt namelijk enkel dat een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de dienst en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie (zie in die zin arrest van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Jurispr. blz. 1443, punt 12).

23 De artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn stellen bepaalde handelingen waarvoor door de belastingplichtige geen werkelijke tegenprestatie wordt ontvangen, 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 privé-doeleinden van hemzelf of van zijn personeel verricht, gelijk wordt behandeld als de eindgebruiker die een goed of dienst van hetzelfde type afneemt (zie arrest van 26 september 1996, Enkler, C-230/94, Jurispr. blz. I-4517, punt 35; arresten Fillibeck, reeds aangehaald, punt 25, en Fischer en Brandenstein, reeds aangehaald, punt 56). Ter verwezenlijking van dit doel verhinderen deze 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 privé-doeleinden 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 (zie arrest van 6 mei 1992, De Jong, C-20/91, Jurispr. blz. I-2847, punt 15; arresten Enkler, reeds aangehaald, punt 33; Bakcsi, reeds aangehaald, punt 42, en Fischer en Brandenstein, reeds aangehaald, punt 56). 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 privé-persoon BTW zou hebben moeten betalen.

24 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de personeelsleden van Scandic in de toekomst een werkelijke tegenprestatie zullen blijven betalen voor de door de onderneming

verstrekte maaltijden. Aangezien de betrokken handeling wordt verricht onder bezwarende titel in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn, komen de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, sub b, ervan niet voor toepassing in aanmerking. Deze bepalingen zien namelijk enkel op handelingen om niet, die voor de BTW-heffing gelijk worden gesteld met handelingen onder bezwarende titel.

25 Volgens de Zweedse regering komen het doel en het nuttig effect van de artikelen 5, lid 6, en 6, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn in gevaar wanneer een tegen een symbolische tegenprestatie verrichte handeling niet binnen de werkingssfeer van deze bepalingen zou vallen. BTW-betaling zou namelijk grotendeels kunnen worden ontweken, als de belastingplichtige of zijn personeelsleden een goed of dienst voor een symbolisch bedrag zouden kunnen verkrijgen en op basis van deze tegenprestatie zouden kunnen worden belast.

26 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat uit de verwijzingsbeslissing geenszins blijkt dat het in de toekomst door de personeelsleden van Scandic voor de maaltijden in de bedrijfskantine betaalde bedrag symbolisch zou worden. In ieder geval zou het door de Zweedse regering aangevoerde gevaar enkel aanleiding kunnen geven tot een op artikel 27 van deze richtlijn gebaseerd verzoek van de betrokken lidstaat om afwijkende maatregelen te mogen treffen teneinde bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen.

27 Bovendien wijst de Zweedse regering erop dat volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn de subsidies die rechtstreeks met de prijs van de belastbare handelingen verband houden, deel uitmaken van de maatstaf van heffing. Als een onderneming de maaltijden zou subsidiëren die aan haar personeelsleden worden aangeboden via een extern cateringbedrijf, zou zij het bedrag van de subsidie, dat de prijs aanvult die door het personeel aan het cateringbedrijf is betaald, rechtstreeks aan dit bedrijf betalen. De subsidie zou in dat geval als een rechtstreeks met de prijs verband houdend bedrag worden beschouwd en op grond van deze bepaling deel

uitmaken van de maatstaf van heffing. Een onderneming die maaltijden subsidieert die door haar eigen diensten worden verzorgd, zou op gelijke wijze moeten worden belast.

28 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat volgens de algemene regel van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn de maatstaf van heffing voor een goederenlevering of een dienst wordt gevormd door de tegenprestatie die de belastingplichtige werkelijk verkrijgt „van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van de subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden".

29 De zinsnede waarnaar de Zweedse regering verwijst, heeft betrekking op situaties waarbij drie partijen betrokken zijn, te weten de partij die de subsidie toekent, de leverancier van het goed of degene die de dienst verricht, en de koper van het goed of de ontvanger van de dienst (zie arrest van 22 november 2001, Office des produits wallons, C-184/00, Jurispr. blz. I-9115, punt 10). In het onderhavige geval zijn er slechts twee partijen, te weten Scandic als leverancier van goederen of verrichter van diensten enerzijds, en haar personeelsleden anderzijds. Bovendien wordt, zoals duidelijk uit artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn blijkt, de tegenprestatie steeds betaald door „de koper, [de] ontvanger of [...] een derde", en dus nooit door de leverancier of de dienstverrichter zelf. De kosten die de belastingplichtige zelf voor de verstrekking van maaltijden aan zijn personeel draagt, kunnen dus niet tot de maatstaf van heffing voor de betrokken handeling worden gerekend.

30 Uit het voorgaande volgt dat de artikelen 2, 5, lid 6, en 6, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die handelingen waarvoor een werkelijke tegenprestatie wordt betaald, als een onttrekking van een goed of een verrichting van een dienst voor privé-doeleinden beschouwt, ook indien deze tegenprestatie lager is dan de kostprijs van het geleverde goed of de dienst.

Kosten

31 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

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

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 waarvoor een werkelijke tegenprestatie wordt betaald, als een onttrekking van een goed of een verrichting van een dienst voor privé-doeleinden beschouwt, ook indien deze tegenprestatie lager is dan de kostprijs van het geleverde goed of de dienst.

ondertekeningen