

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

11. Dezember 2008\*

In der Rechtssache C-371/07

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Vestre Landsret (Dänemark) mit Entscheidung vom 1. August 2007, beim Gerichtshof eingegangen am 3. August 2007, in dem Verfahren

**Danfoss A/S,**

**AstraZeneca A/S**

gegen

**Skatteministeriet**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts (Berichterstatter), des Richters T. von Danwitz, der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter G. Arestis und J. Malenovský,

\* Verfahrenssprache: Dänisch.

Generalanwältin: E. Sharpston,  
Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom  
25. Juni 2008,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Danfoss A/S, vertreten durch H. Hansen und T. Kristjánsson, advokater,
  
- der AstraZeneca A/S, vertreten durch M. Vesthardt und M. Bruus, advokater,
  
- der dänischen Regierung, vertreten durch B. Weis Fogh als Bevollmächtigte im  
Beistand von K. Lundgaard Hansen, advokat,
  
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. Trianta-  
fyllou, S. Schönberg und S. Maaløe als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom  
23. Oktober 2008

folgendes

## Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 6 Abs. 2 und Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).
  
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Danfoss A/S (im Folgenden: Danfoss) und der AstraZeneca A/S (im Folgenden: AstraZeneca) einerseits und dem Skatteministeriet (dänisches Ministerium für Steuern) andererseits wegen der Frage, wie die unentgeltliche Abgabe von Mahlzeiten in Betriebskantinen an Geschäftspartner und an das Personal anlässlich von Sitzungen unter dem Gesichtspunkt der Mehrwertsteuer zu behandeln ist.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Gemeinschaftsrecht*

- 3 Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

- a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder

allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;

- b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.“

4 Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die ... in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.“

5 Bisher wurden die in Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie bezeichneten Bestimmungen noch nicht erlassen, da im Rat keine Einigkeit darüber besteht, für welche Ausgaben ein Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts vorgesehen werden kann.

- 6 Durch Art. 1 der Neunten Richtlinie 78/583/EWG des Rates vom 26. Juni 1978 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern (ABl. L 194, S. 16) wurden bestimmte Mitgliedstaaten, darunter das Königreich Dänemark, ermächtigt, die Sechste Richtlinie spätestens am 1. Januar 1979 zur Anwendung zu bringen.

*Nationales Recht*

- 7 Nach dem ersten dänischen Gesetz Nr. 102 vom 31. März 1967 über die Mehrwertsteuer (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) unterlagen Dienstleistungen grundsätzlich nicht der Mehrwertsteuer, es sei denn, dies war in dem Gesetz ausdrücklich vorgesehen. Die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen des Betriebs von Kantinen in Unternehmen unterlag nach diesem Gesetz nicht der Mehrwertsteuer, und infolgedessen besaßen Unternehmen für die entsprechenden Einkäufe kein Vorsteuerabzugsrecht.
- 8 § 16 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes sah vor:

„Der Vorsteuer nicht hinzuzurechnen ist die Steuer auf den Einkauf und Ähnliches für

- a) die Verpflegung des Betriebsinhabers und des Personals

...

e) Repräsentation und Geschenke.“

- 9 Mit dem Gesetz Nr. 204 vom 10. Mai 1978, das am 1. Oktober 1978 in Kraft trat, wurde das Mehrwertsteuergesetz zur Umsetzung der Sechsten Richtlinie geändert. Im Einklang mit der Richtlinie wurden Dienstleistungen grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterworfen. Infolgedessen wurde der Verkauf von Speisen und Getränken durch Betriebskantinen steuerpflichtig. Jedoch wurde die vorherige Regelung des § 16 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts für Verpflegungs- und Repräsentationskosten nicht geändert.
- 10 Im November 1978 erließ der Momsnævnen (Verwaltungsausschuss für Rechtsbehelfe in Mehrwertsteuersachen) eine Entscheidung, der zufolge die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer auf die Lieferung von Speisen und Getränken in Betriebskantinen mindestens einem Selbstkostenpreis zu entsprechen habe, der nach den Herstellungskosten zu errechnen sei, d. h. nach dem Preis der Rohwaren und den Lohnkosten für die Zubereitung und den Verkauf der Speisen und Getränke sowie die Verwaltung der Kantine (im Folgenden: Selbstkostenpreis). Diese Verwaltungspraxis erlaubte den vollständigen Abzug der Vorsteuer auf die Lieferung von Mahlzeiten. Die Entscheidung des Momsnævnen wurde in speziell für Kantinen geltende Richtlinien der Verwaltung vom 31. Oktober 1983 (sogenannte „Mehrwertsteuerrichtlinien für Kantinen“) übernommen.

- 11 Durch das Gesetz Nr. 375 vom 18. Mai 1994 wurde das Mehrwertsteuergesetz umgestaltet. Der in § 16 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehene Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts wurde ohne wesentliche Änderung in § 42 Abs. 1 Nrn. 1 und 5 beibehalten.
- 12 Mit dem Gesetz Nr. 375 wurden in das Mehrwertsteuergesetz auch Vorschriften über die Besteuerung von Entnahmen eingefügt, um die Entnahme von Dienstleistungen für unternehmensfremde Zwecke entgeltlichen Umsätzen gleichzustellen. Diese Vorschriften, die in § 5 Abs. 2 und 3 des Mehrwertsteuergesetzes enthalten sind, lauten:

„(2) Der entgeltlichen Lieferung wird die Entnahme von Waren oder Leistungen zu den in § 42 Abs. 1 und 2 genannten Zwecken gleichgestellt, sofern der Kauf oder die Herstellung dieser Waren oder Leistungen zum vollen oder teilweisen Abzug berechtigt.

(3) Der entgeltlichen Lieferung wird die Entnahme von Leistungen für den privaten Bedarf des Betriebsinhabers, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke gleichgestellt.“

- 13 Wegen der in Randnr. 10 des vorliegenden Urteils genannten Verwaltungspraxis kam es jedoch nicht in Frage, die Vorschriften über die Entnahme auf die unentgeltliche Lieferung von Mahlzeiten durch Betriebskantinen an Geschäftspartner und an das Personal anlässlich von Arbeitssitzungen anzuwenden. Da diese Lieferung nämlich als

gegen eine (fiktive) Gegenleistung in Höhe des Selbstkostenpreises erbracht galt, konnten die Gegenstände oder Dienstleistungen nicht als „entnommen“ angesehen werden, weil eine Entnahme nur bei fehlender Gegenleistung für diese vorlag.

- 14 Mit drei im Jahr 1999 erlassenen Entscheidungen erklärte das Landsskatteret (Finanzgericht) die Verwaltungspraxis für rechtswidrig. Das Landsskatteret entschied, dass die allgemeinen Vorschriften des Mehrwertsteuergesetzes über die Berechnung der Steuer auf Verkäufe, da andernfalls gegen die Sechste Richtlinie verstoßen werde, auch auf Betriebskantinen anzuwenden seien, so dass die Mehrwertsteuer auf Verkäufe nach der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung und nicht nach dem Selbstkostenpreis zu bemessen sei.

### **Die Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

- 15 Danfoss ist eine Aktiengesellschaft dänischen Rechts mit Sitz in Dänemark und Niederlassungen in verschiedenen Staaten. Das Unternehmen produziert und vertreibt Industrieautomatik für die Kälte- und Wärmeregulierung. In seinen Kantinen werden an das Personal Speisen und Getränke verkauft. Ferner werden von den Kantinen unentgeltlich Mahlzeiten abgegeben zum einen an Geschäftspartner bei in den Räumlichkeiten des Unternehmens stattfindenden Sitzungen und zum anderen an Angehörige des Personals bei Arbeitssitzungen innerhalb des Unternehmens.
- 16 AstraZeneca ist ein Pharmaunternehmen, das im Rahmen seiner Verkaufs- und Vertriebstätigkeit Ärzte und andere im Gesundheitswesen Tätige zu Informationsveranstaltungen über Erkrankungen sowie über den Einsatz und die Verabreichung seiner Arzneimittel einlädt. Je nach der Uhrzeit, zu der die Veranstaltung beginnt, und deren Dauer, die von mehreren Stunden bis zu ganzen Tagen reichen kann, werden an die



Teilnehmer unentgeltlich Mahlzeiten in der Betriebskantine abgegeben, die im Übrigen für den Verkauf von Speisen und Getränken an das Personal genutzt wird.

- 17 Die Ausgangsverfahren beruhen auf Klagen der beiden Unternehmen beim Vestre Landsret gegen das Skatteministeriet wegen der mehrwertsteuerlichen Behandlung der unentgeltlichen Lieferung von Mahlzeiten in ihren Kantinen an Geschäftspartner und an das Personal bei Arbeitssitzungen. Die Klagen betreffen im Fall von AstraZeneca den Zeitraum vom 1. Oktober 1994 bis 31. Dezember 1999 und im Fall von Danfoss den Zeitraum vom 1. Oktober 1996 bis 30. September 2001.
- 18 Für diese Unternehmen wirkte sich die seit 1978 geübte Verwaltungspraxis dahin aus, dass die Mehrwertsteuer nach dem Selbstkostenpreis der Lieferung der genannten Mahlzeiten bemessen wurde. Die gesamten Einkäufe für die Kantinen wurden als für steuerbare Umsätze verwendet angesehen, so dass die auf diesen Einkäufen lastende Mehrwertsteuer von der von den Kantinen geschuldeten Mehrwertsteuer vollständig abziehbar war.
- 19 Da das Landsskatteret diese Verwaltungspraxis, wie in Randnr. 14 des vorliegenden Urteils erwähnt, 1999 für rechtswidrig erklärt und entschieden hatte, dass die Mehrwertsteuer nach der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung und nicht nach dem Selbstkostenpreis zu bemessen sei, erhoben die Unternehmen eine Klage auf Erstattung der Mehrwertsteuer, die nach dem Selbstkostenpreis der bei Arbeitssitzungen unentgeltlich an Geschäftspartner und an das Personal abgegebenen Mahlzeiten festgesetzt worden war, in Höhe von — im Fall von Danfoss — 5 920 848,19 DKK und — im Fall von AstraZeneca — 825 275 DKK.

- 20 Das Skatteministeriet lehnte die Erstattungsanträge mit der Begründung ab, dass die Bewirtung von Geschäftspartnern „Repräsentation“ sei, die unter den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts gemäß § 42 Abs. 1 Nr. 5 des Mehrwertsteuergesetzes falle, und die Bewirtung des Personals bei Arbeitssitzungen „Verpflegung“, die unter den Ausschluss gemäß § 42 Abs. 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzes falle.
- 21 Da aber Danfoss und AstraZeneca gemäß der erwähnten Verwaltungspraxis die auf den Einkäufen ihrer Kantinen lastende Mehrwertsteuer vollständig abgezogen hatten, war das Skatteministeriet der Auffassung, dass die fraglichen Mahlzeiten der Mehrwertsteuer als Entnahmen nach § 5 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes zu unterwerfen seien. Da weiter nach Auffassung des Ministeriums die Steuer auf die Entnahmen, ebenso wie die Mehrwertsteuer im Rahmen der für rechtswidrig erklärten Verwaltungspraxis, nach dem Selbstkostenpreis zu bemessen war, meinte es, dass die fraglichen Mehrwertsteuerbeträge nicht zu erstatten seien.
- 22 Die beiden Unternehmen sind der Ansicht, dass es keine Rechtsgrundlage dafür gebe, die sogenannten Entnahmen der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, und dass die im Mehrwertsteuergesetz vorgesehene Beschränkung des Vorsteuerabzugsrechts rechtswidrig sei.
- 23 Vor diesem Hintergrund hat das Vestre Landsret das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
1. Ist Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer auf den Einkauf für die Bewirtung von Geschäftspartnern und Personal in einer Betriebskantine anlässlich von Sitzungen nur dann versagen kann, wenn im nationalen Recht vor dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie eine Rechtsgrundlage für diese Versagung bestand und diese Rechtsgrundlage von den Steuerbehörden in der Praxis mit der

Folge angewandt wurde, dass das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer auf diesen Einkauf versagt wurde?

2. Ist es für die Beantwortung der Frage 1 von Bedeutung, dass Betriebskantinen vor Umsetzung der Sechsten Richtlinie im Jahr 1978 nach dem geltenden nationalen Mehrwertsteuerrecht in dem betreffenden Mitgliedstaat nicht der Mehrwertsteuer unterlagen, dass die nationalen Abzugsbeschränkungsvorschriften im Zuge der Umsetzung der Sechsten Richtlinie nicht geändert wurden und dass die Abzugsbeschränkungsvorschriften für die Betriebskantinen nur deshalb relevant werden konnten, weil diese Art von Betrieben im Zuge der Umsetzung der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterworfen wurde?
  
3. Wird ein Ausschluss des Abzugsrechts im Sinne des Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie „beibehalten“, wenn die in Rede stehenden Ausgaben vom Zeitpunkt der Umsetzung der Sechsten Richtlinie 1978 bis zum Jahr 1999 aufgrund einer Verwaltungspraxis wie der im Ausgangsverfahren abzugsfähig waren?
  
4. Ist Art. 6 Abs. 2 Buchst. a und b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass die Bestimmung die unentgeltliche Bewirtung von Geschäftspartnern durch Unternehmen in der betriebseigenen Kantine anlässlich von Sitzungen im Unternehmen erfasst?
  
5. Ist Art. 6 Abs. 2 Buchst. a und b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass die Bestimmung die unentgeltliche Bewirtung von Personal durch Unternehmen in der betriebseigenen Kantine anlässlich von Sitzungen im Unternehmen erfasst?

## Zur ersten bis dritten Frage

- 24 Mit seinen ersten drei Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob es die „Stand-still“-Klausel des Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie einer Steuerverwaltung erlaubt, einem Steuerpflichtigen einen Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts, im vorliegenden Fall ein Verbot des Abzugs der Vorsteuer auf die Kosten von Verpflegung für das Personal des Unternehmens und auf Repräsentationskosten, entgegenzuhalten, wenn dieser Ausschluss, obgleich er im nationalen Recht vor dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie vorgesehen war, in der Praxis für die Leistungen von Kantinen nicht galt, da diese Leistungen bis zum 1. Oktober 1978 nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen waren und sodann ab November 1978 eine Verwaltungspraxis befolgt worden war, nach der diese Leistungen, gegen das Recht auf vollständigen Vorsteuerabzug, in Höhe des Selbstkostenpreises besteuert worden waren.
- 25 Es ist zunächst daran zu erinnern, dass die Sechste Richtlinie am 1. Januar 1979 in Dänemark in Kraft trat (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 19. September 2000, *Ampafrance und Sanofi*, C-177/99 und C-181/99, Slg. 2000, I-7013, Randnrn. 5 und 9, und vom 14. Juni 2001, *Kommission/Frankreich*, C-40/00, Slg. 2001, I-4539, Randnrn. 5 und 9; vgl. auch Art. 1 der Richtlinie 78/583 und zuletzt Art. 176 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [ABl. L 347, S. 1]).
- 26 Es ist ferner daran zu erinnern, dass nach dem Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems, das sich insbesondere aus Art. 2 der Sechsten Richtlinie ergibt, die Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben wird, wobei die Mehrwertsteuer abgezogen wird, mit der die zuvor getätigten Umsätze unmittelbar belastet worden sind. Nach ständiger Rechtsprechung ist das in den Art. 17 ff. der Sechsten Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden. Eine Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug wirkt sich auf die Höhe der steuerlichen Belastung aus und muss in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten. Ausnahmen sind daher nur in den in der Sechsten Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Januar 2002, *Metropol und Stadler*, C-409/99, Slg. 2002, I-81, Randnr. 42

und die dort angeführte Rechtsprechung). Im Übrigen sind Bestimmungen, die Ausnahmen vom Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug, das die Neutralität dieser Steuer garantiert, vorsehen, eng auszulegen (Urteil *Metropol und Stadler*, Randnr. 59).

- <sup>27</sup> Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie enthält klar und eindeutig den Grundsatz der Abziehbarkeit der Beträge, die dem Steuerpflichtigen für die ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen als Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden sind, soweit diese Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden (Urteil *Metropol und Stadler*, Randnr. 43).
- <sup>28</sup> Dieser Grundsatz wird jedoch durch die Ausnahmebestimmung des Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie, insbesondere Unterabs. 2, gemildert. Die Mitgliedstaaten sind nämlich berechtigt, ihre zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bestehenden Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten, bis der Rat die in diesem Artikel vorgesehenen Bestimmungen erlässt (vgl. Urteile vom 14. Juni 2001, *Kommission/Frankreich*, C-345/99, Slg. 2001, I-4493, Randnr. 19, und *Metropol und Stadler*, Randnr. 44).
- <sup>29</sup> Da der Rat jedoch, wie in Randnr. 5 des vorliegenden Urteils erwähnt, keinen der ihm von der Kommission gemäß Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie vorgelegten Vorschläge angenommen hat, können die Mitgliedstaaten ihre Rechtsvorschriften über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beibehalten, bis der Gemeinschaftsgesetzgeber eine Gemeinschaftsregelung über die Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug erlässt und so die schrittweise Harmonisierung des nationalen Rechts im Bereich der Mehrwertsteuer verwirklicht. Bis heute enthält also das Gemeinschaftsrecht keine Bestimmung, die die vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossenen Ausgaben aufzählt (Urteil vom 8. Dezember 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Slg. 2005, I-10683, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 30 Wie der Gerichtshof in Randnr. 48 seines Urteils *Metropol und Stadler* in Erinnerung gebracht hat, enthält Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie eine „Standstill“-Klausel, die die Beibehaltung der innerstaatlichen Ausschlusstatbestände vom Vorsteuerabzugsrecht vorsieht, die vor dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie galten.
- 31 Der Gerichtshof hat dies dahin erläutert, dass mit dieser Bestimmung die Mitgliedstaaten ermächtigt werden sollten, bis zum Erlass der gemeinschaftlichen Regelung der Tatbestände des Ausschlusses vom Vorsteuerabzugsrecht durch den Rat alle Regelungen des nationalen Rechts über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten, die ihre Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie tatsächlich anwandten (*Urteil Metropol und Stadler*, Randnr. 48).
- 32 In diesem Zusammenhang ist davon auszugehen, dass die Regelung eines Mitgliedsstaats, wenn sie bestehende Ausschlusstatbestände nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie ändert, indem sie diese Tatbestände einschränkt, und dadurch dem Ziel der Sechsten Richtlinie näherkommt, durch die Ausnahmenvorschrift des Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie gedeckt ist und nicht gegen deren Art. 17 Abs. 2 verstößt (*Urteile vom 14. Juni 2001, Kommission/Frankreich, C-345/99, Randnr. 22, und Metropol und Stadler, Randnr. 45*).
- 33 Dagegen stellt eine nationale Regelung keine nach Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie zulässige Ausnahme dar und verstößt gegen deren Art. 17 Abs. 2, wenn sie nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie die bestehenden Ausschlusstatbestände erweitert und sich damit vom Ziel dieser Richtlinie entfernt (*Urteile vom 14. Juni 2001, Kommission/Frankreich, C-40/00, Randnr. 17, und Metropol und Stadler, Randnr. 46*).

- 34 Dies gilt für jede Änderung nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie, die die unmittelbar vor dieser Änderung geltenden Ausschlussstatbestände erweitert (Urteil Kommission/Frankreich, C-40/00, Randnr. 18).
- 35 Im Licht dieser Erwägungen sind die ersten drei Fragen des vorlegenden Gerichts zu beantworten.
- 36 Zum einen ist festzustellen, dass in Dänemark bis zum 1. Oktober 1978, als das Mehrwertsteuergesetz in Kraft trat, die Dienstleistungen von Kantinen nicht der Mehrwertsteuer unterlagen. Wegen der fehlenden Mehrwertsteuerpflichtigkeit dieser Dienstleistungen waren die nationalen Vorschriften über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts nicht anwendbar.
- 37 Als die Dienstleistungen infolge der Änderung des Mehrwertsteuergesetzes der Mehrwertsteuer unterworfen wurden, wurde der im Mehrwertsteuergesetz vorgesehene Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts auf die Dienstleistungen von Betriebskantinen gleichfalls nicht angewandt.
- 38 Gleich nach dieser Gesetzesänderung erging nämlich im November 1978 die Entscheidung des Momsnævn, der zufolge zum einen die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer auf den Verkauf von Speisen und Getränken in Betriebskantinen mindestens dem Selbstkostenpreis der erbrachten Leistungen entsprechen musste und zum anderen die entrichtete Vorsteuer vollständig abziehbar war.

- 39 Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, war zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie in Dänemark die nationale Regelung über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts in § 16 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes in der Praxis auf die von Betriebskantinen erbrachten Leistungen nicht anwendbar.
- 40 Es ist daher festzustellen, dass der Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie in Dänemark nicht im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs tatsächlich auf die Ausgaben anwendbar war, die sich auf an das Personal und an Geschäftspartner von Betriebskantinen unentgeltlich abgegebene Mahlzeiten bezogen.
- 41 Zum anderen ist, wie in Randnr. 33 des vorliegenden Urteils in Erinnerung gerufen worden ist, eine nationale Regelung unzulässig, die nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie die bestehenden Ausschlusstatbestände erweitert und sich damit vom Ziel dieser Richtlinie entfernt.
- 42 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass sich die dänische Verwaltung dadurch, dass sie mittels einer von November 1978 bis 1999 geltenden Verwaltungspraxis ein Recht auf vollständigen Abzug der Vorsteuer auf die Lieferung von Speisen und Getränken durch Betriebskantinen schuf, die Möglichkeit nahm, später eine Beschränkung dieses Rechts auf Vorsteuerabzug einzuführen. Insoweit ist hervorzuheben, dass im Zusammenhang des Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie nicht nur Rechtssetzungsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und die Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaats zu berücksichtigen sind (Urteil Metropol und Stadler, Randnr. 49).



- 43 Daher sucht das Skatteministeriet, indem es das Recht auf Abzug der Vorsteuer im Zusammenhang mit der Lieferung von Speisen und Getränken durch Betriebskantinen gemäß § 42 Abs. 1 Nrn. 1 und 5 des Mehrwertsteuergesetzes versagt, den zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie geltenden Ausschlussstatbestand auf die Ausgaben für die fraglichen Mahlzeiten zu erweitern und führt eine Änderung ein, die die dänischen Rechtsvorschriften vom Ziel der Sechsten Richtlinie entfernt; dies lässt die Ausnahmebestimmung des Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie nicht zu.
- 44 Nach alledem ist auf die ersten drei Fragen zu antworten, dass Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass es ihm zuwiderläuft, dass ein Mitgliedstaat einen Ausschluss des Rechts auf Abzug der Vorsteuer, mit der die Ausgaben für Mahlzeiten belastet sind, die von Betriebskantinen anlässlich von Arbeitssitzungen unentgeltlich an Geschäftspartner und an das Personal geliefert werden, nach Inkrafttreten dieser Richtlinie anwendet, obgleich dieser Ausschlussstatbestand zum Zeitpunkt dieses Inkrafttretens auf diese Ausgaben nicht tatsächlich anwendbar war, da eine Verwaltungspraxis galt, nach der die Leistungen dieser Kantinen gegen das Recht auf vollständigen Vorsteuerabzug in Höhe ihres Selbstkostenpreises besteuert wurden.

#### **Zur vierten und zur fünften Frage**

- 45 Mit der vierten und der fünften Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob eine mehrwertsteuerpflichtige Gesellschaft, deren Kantine im Rahmen von im Unternehmen stattfindenden Arbeitssitzungen unentgeltlich Mahlzeiten an Geschäftspartner oder Angehörige des Personals liefert, unentgeltliche Leistungen zu unternehmensfremden Zwecken erbringt, die steuerpflichtigen Dienstleistungen gegen Entgelt im Sinne von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie gleichzustellen sind.

- 46 Es ist zunächst darauf hinzuweisen, dass diese Vorschrift bestimmte Umsätze, für die der Steuerpflichtige keine tatsächliche Gegenleistung erhalten hat, entgeltlich ausgeführten Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen gleichstellt. Der Zweck dieser Bestimmung besteht darin, sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige, der für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals einen Gegenstand entnimmt oder eine Dienstleistung erbringt, und der Endverbraucher, der einen Gegenstand oder eine Dienstleistung gleicher Art erwirbt, gleichbehandelt werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. September 1996, Enkler, C-230/94, Slg. 1996, I-4517, Randnr. 35, vom 16. Oktober 1997, Fillibeck, C-258/95, Slg. 1997, I-5577, Randnr. 25, vom 17. Mai 2001, Fischer und Brandenstein, C-322/99 und C-323/99, Slg. 2001, I-4049, Randnr. 56, und vom 20. Januar 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Slg. 2005, I-743, Randnr. 23).
- 47 Wie die dänische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen vor dem Gerichtshof geltend gemacht hat, wird ein Steuerpflichtiger, wenn er bei dem Kauf eines seinem Unternehmen zugeordneten Gegenstands die Mehrwertsteuer abziehen konnte und diesen Gegenstand dem Vermögen des Unternehmens für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals entnimmt, zum Endverbraucher eines Gegenstands und muss wie ein solcher behandelt werden. Unter diesem Blickwinkel lässt es Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie nicht zu, dass dieser Steuerpflichtige bei einer solchen Entnahme der Zahlung der Mehrwertsteuer entgeht und damit gegenüber dem Endverbraucher, der den Gegenstand unter Zahlung von Mehrwertsteuer erwirbt, ungerechtfertigte Vorteile genießt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Mai 1992, de Jong, C-20/91, Slg. 1992, I-2847, Randnr. 15, Enkler, Randnr. 33, vom 8. März 2001, Bakcsi, C-415/98, Slg. 2001, I-1831, Randnr. 42, Fischer und Brandenstein, Randnr. 56, und Hotel Scandic Gåsabäck, Randnr. 23).
- 48 Ebenso wenig lässt es Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie zu, dass ein Steuerpflichtiger oder Angehörige seines Personals Dienstleistungen des Steuerpflichtigen, für die eine Privatperson Mehrwertsteuer hätte zahlen müssen, steuerfrei erhalten (Urteil Hotel Scandic Gåsabäck, Randnr. 23).
- 49 Der Vorlageentscheidung ist zu entnehmen, dass die unentgeltliche Lieferung von Kantinenmahlzeiten an Geschäftspartner und an das Personal anlässlich von Arbeitssitzungen infolge der von November 1978 bis 1999 geltenden Verwaltungspraxis als

gegen eine Gegenleistung in Höhe des Selbstkostenpreises der Dienstleistungen erbracht galt. Diese Dienstleistungen konnten daher nicht als „entnommen“ angesehen werden, weil eine Entnahme nur bei Fehlen einer Gegenleistung für die Gegenstände oder Dienstleistungen vorliegt (vgl. Urteil Hotel Scandic Gåsabäck, Randnrn. 22 bis 24).

- 50 Da diese Praxis 1999 vom Landsskatteret für rechtswidrig erklärt wurde, kann die unentgeltliche Lieferung von Mahlzeiten in einer Betriebskantine entgegen dem Vorbringen von Danfoss als ein Umsatz ohne Erhalt einer realen Gegenleistung angesehen und folglich als eine Entnahme eingestuft werden. Jedoch kann diese Lieferung nach Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer nur unter der Bedingung unterworfen werden, dass sie „unternehmensfremd“ ist.
- 51 Es ist daher erstens zu prüfen, ob die unentgeltliche Lieferung von Mahlzeiten durch Betriebskantinen an Geschäftspartner anlässlich von Arbeitssitzungen eine Dienstleistung des Steuerpflichtigen zu Zwecken darstellt, die seinem Unternehmen fremd sind.
- 52 Insoweit ist daran zu erinnern, dass es sich bei Danfoss um eine Gesellschaft handelt, die im internationalen Maßstab insbesondere der Wärme- und Kälteregulierung dienende Industrieautomatik herstellt und vermarktet. Bei AstraZeneca handelt es sich um ein Pharmaunternehmen, dessen Hauptzweck der Vertrieb seiner pharmazeutischen Produkte auf dem dänischen Markt ist.
- 53 Sowohl aus der Vorlageentscheidung als auch aus den Erklärungen der Parteien des Ausgangsverfahrens vor dem Gerichtshof geht hervor, dass Danfoss und AstraZeneca

Mahlzeiten an ihre Geschäftspartner unentgeltlich nur anlässlich von Sitzungen abgeben, die in den Räumlichkeiten des Unternehmens stattfinden. So lädt AstraZeneca Ärzte und andere im Gesundheitswesen Tätige ein, um sie in diesem Rahmen über Erkrankungen sowie über den Einsatz und die Verabreichung ihrer Arzneimittel zu informieren. Zudem werden die fraglichen Mahlzeiten den Teilnehmern in der Kantine serviert, wenn die Uhrzeit und Dauer der Sitzung, die bis zu ganzen Tagen in Anspruch nehmen kann, dies erfordern.

54 Solche Umstände sind ein Anhaltspunkt dafür, dass die Lieferung der fraglichen Mahlzeiten zu Zwecken erfolgt, die nicht unternehmensfremd sind.

55 Es ist jedoch richtig, dass es schwierig sein kann, wirksam zu kontrollieren, ob die Lieferung von Mahlzeiten durch Betriebskantinen einen geschäftlichen Charakter hat oder nicht, und zwar auch dann, wenn sie im Rahmen des normalen Funktionierens der Betriebskantinen erfolgt. Ergibt sich — was vom vorlegenden Gericht nachzuprüfen ist — aus objektiven Umständen, dass diese Lieferungen von Mahlzeiten für strikt geschäftliche Zwecke erfolgt sind, fallen sie nicht in den Anwendungsbereich von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie.

56 Zweitens ist zu prüfen, ob die unentgeltliche Lieferung von Mahlzeiten durch Betriebskantinen an das Personal des Unternehmens anlässlich von Arbeitssitzungen als eine Dienstleistung des Steuerpflichtigen anzusehen ist, die für den privaten Bedarf seines Personals oder allgemein für seinem Unternehmen fremde Zwecke erbracht wird.

57 Unstreitig ist es normalerweise Sache des Arbeitnehmers, die Art, die genaue Uhrzeit und selbst den Ort für seine Mahlzeiten zu wählen. Der Arbeitgeber greift in diese Entscheidungen nicht ein, da die Verpflichtung des Arbeitnehmers nur darin besteht, sich zu den vereinbarten Uhrzeiten wieder an seinem Arbeitsplatz einzufinden und

dort seiner üblichen Arbeit nachzugehen. Daher zielt die Lieferung von Mahlzeiten an Arbeitnehmer, wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat, grundsätzlich auf die Befriedigung eines privaten Bedarfs und hängt von der persönlichen Entscheidung der Arbeitnehmer ab, in die der Arbeitgeber nicht eingreift. Daraus folgt, dass die Dienstleistungen, die in der unentgeltlichen Abgabe von Mahlzeiten an Arbeitnehmer bestehen, unter normalen Umständen den privaten Bedarf der Arbeitnehmer im Sinne von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie befriedigen.

58 Dagegen können unter besonderen Umständen die Erfordernisse des Unternehmens es gebieten, dass der Arbeitgeber selbst die Bewirtung sicherstellt (vgl. entsprechend zur Beförderung der Arbeitnehmer zu ihrer Arbeitsstätte durch den Arbeitgeber Urteil Fillibeck, Randnrn. 29 und 30).

59 Zum einen hat Danfoss, ohne dass die dänische Regierung dem widersprochen hätte, darauf hingewiesen, dass die fraglichen Mahlzeiten, die weniger als 1 % der dem Personal servierten und im Übrigen entgeltlichen Mahlzeiten darstellten, ausschließlich im Rahmen von Sitzungen von aus verschiedenen Staaten angereisten Arbeitnehmern angeboten würden, wenn sich diese an den Unternehmenssitz begäben. So hat Danfoss in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht, dass das Interesse des Unternehmens an der Bereitstellung von Speisen und Getränken für seine Arbeitnehmer im speziellen Rahmen von unternehmensinternen Sitzungen darin liege, dass es hierdurch in die Lage versetzt werde, diese Mahlzeiten rationell und effizient zu organisieren und dabei zu kontrollieren, mit wem, wo und wann diese Arbeitsessen eingenommen würden.

60 Es ist anzuerkennen, dass es dem Arbeitgeber, wenn er die Lieferung von Mahlzeiten an seine Arbeitnehmer sicherstellt, hierdurch ermöglicht wird, insbesondere die Gründe für eine Unterbrechung der Sitzungen zu begrenzen. So kann der Umstand, dass nur der Arbeitgeber die Kontinuität und den ordnungsgemäßen Ablauf der Sitzungen zu gewährleisten vermag, ihn dazu verpflichten, die Bewirtung der an diesen Sitzungen teilnehmenden Arbeitnehmer sicherzustellen.

- 61 Zum anderen bestehen die fraglichen Mahlzeiten, wie Danfoss in der mündlichen Verhandlung erläutert hat, aus Sandwichs und kalten Gerichten, die unter besonderen Umständen im Sitzungsraum serviert werden. Diesen Erläuterungen ist zu entnehmen, dass die Arbeitnehmer weder den Ort noch die Uhrzeit, noch die Art der Mahlzeiten wählen können, da für diese Entscheidung der Arbeitgeber selbst verantwortlich ist.
- 62 Unter solchen besonderen Umständen zielt die Lieferung von Mahlzeiten an Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber nicht auf die Befriedigung des privaten Bedarfs der Arbeitnehmer und erfolgt zu Zwecken, die nicht unternehmensfremd sind. Der persönliche Vorteil, den die Arbeitnehmer daraus ziehen, erscheint gegenüber den Bedürfnissen des Unternehmens nur als untergeordnet.
- 63 Die Eigenheiten der Unternehmensorganisation sind damit ein Anhaltspunkt dafür, dass die in der unentgeltlichen Abgabe von Mahlzeiten an Arbeitnehmer bestehenden Leistungen für Zwecke erbracht werden, die nicht unternehmensfremd sind.
- 64 Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, im Licht der vom Gerichtshof gegebenen Auslegungshinweise zu ermitteln, ob es die besonderen Umstände der bei ihm anhängigen Ausgangsverfahren angesichts der Erfordernisse der in Frage stehenden Unternehmen notwendig machen, dass der Arbeitgeber die unentgeltliche Lieferung von Mahlzeiten an Geschäftspartner und an das Personal bei der Abhaltung von Arbeitssitzungen innerhalb dieser Unternehmen sicherstellt.
- 65 Nach alledem ist auf die vierte und die fünfte Frage zu antworten, dass Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass unter diese Vorschrift nicht die unentgeltliche Lieferung von Mahlzeiten in Betriebskantinen an Geschäftspartner anlässlich von in den Räumlichkeiten der fraglichen Unternehmen stattfindenden Sitzungen fällt, wenn sich — was vom vorlegenden Gericht festzustellen ist — aus objektiven Umständen ergibt, dass diese Mahlzeiten für strikt geschäftliche Zwecke

abgegeben werden. Hingegen fällt die unentgeltliche Lieferung von Mahlzeiten durch ein Unternehmen an sein Personal in seinen Räumlichkeiten grundsätzlich unter diese Vorschrift, es sei denn, dass die Erfordernisse des Unternehmens wie die Gewährleistung der Kontinuität und des ordnungsgemäßen Ablaufs von Arbeitssitzungen es — was ebenfalls vom vorlegenden Gericht zu beurteilen ist — notwendig machen, dass die Lieferung von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber sichergestellt wird.

## Kosten

- <sup>66</sup> Für die Parteien der Ausgangsverfahren ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass es ihm zuwiderläuft, dass ein Mitgliedstaat einen Ausschluss des Rechts auf Abzug der Vorsteuer, mit der die Ausgaben für Mahlzeiten belastet sind, die von Betriebskantinen anlässlich von Arbeitssitzungen unentgeltlich an Geschäftspartner und an das Personal geliefert werden, nach Inkrafttreten dieser Richtlinie anwendet, obgleich dieser Ausschlussbestand zum Zeitpunkt dieses Inkrafttretens auf diese Ausgaben nicht tatsächlich anwendbar war, da eine Verwaltungspraxis galt, nach der die Leistungen dieser Kantinen gegen**

**das Recht auf vollständigen Vorsteuerabzug in Höhe ihres Selbstkostenpreises besteuert wurden, d. h. in Höhe eines nach den Herstellungskosten errechneten Preises, der dem Preis der Rohwaren und den Lohnkosten für die Zubereitung und den Verkauf der Speisen und Getränke sowie die Verwaltung der Kantine entsprach.**

- 2. Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass unter diese Vorschrift nicht die unentgeltliche Lieferung von Mahlzeiten in Betriebskantinen an Geschäftspartner anlässlich von in den Räumlichkeiten der fraglichen Unternehmen stattfindenden Sitzungen fällt, wenn sich — was vom vorlegenden Gericht festzustellen ist — aus objektiven Umständen ergibt, dass diese Mahlzeiten für strikt geschäftliche Zwecke abgegeben werden. Hingegen fällt die unentgeltliche Lieferung von Mahlzeiten durch ein Unternehmen an sein Personal in seinen Räumlichkeiten grundsätzlich unter diese Vorschrift, es sei denn, dass die Erfordernisse des Unternehmens wie die Gewährleistung der Kontinuität und des ordnungsgemäßen Ablaufs von Arbeitssitzungen es — was ebenfalls vom vorlegenden Gericht zu beurteilen ist — notwendig machen, dass die Lieferung von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber sichergestellt wird.**

Unterschriften