

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

15 april 2010*

In de gevoegde zaken C-538/08 en C-33/09,

betreffende twee verzoeken om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden (C-538/08) en door het Gerechtshof Amsterdam (C-33/09) bij beslissingen van respectievelijk 14 november 2008 en 20 januari 2009, ingekomen bij het Hof op 4 december 2008 en 26 januari 2009, in de procedures

X Holding BV

tegen

Staatssecretaris van Financiën (C-538/08),

en

Oracle Nederland BV

* Procestaal: Nederlands.

tegen

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (C-33/09),

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta (rapporteur), E. Juhász, T. von Danwitz en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,
griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 3 december 2009,

gelet op de opmerkingen van:

— Oracle Nederland BV, vertegenwoordigd door H. Hop, advocaat, en P. Schrijver, belastingadviseur,

- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. M. Wissels, M. de Mol en Y. de Vries als gemachtigden,

- de Griekse regering, vertegenwoordigd door O. Patsopoulou, S. Trekli, V. Karra en G. Konstantinos als gemachtigden,

- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en W. Roels als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 28 januari 2010,

het navolgende

Arrest

- 1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303; hierna: „Tweede richtlijn”) en van de artikelen 6, lid 2, en 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

- 2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van i) een geding tussen de vennootschap X Holding BV (hierna: „X Holding”) en de Staatssecretaris van Financiën, en ii) een geding tussen de vennootschap Oracle Nederland BV (hierna: „Oracle”) en de Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (hierna: „inspecteur”), betreffende het recht op aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) voor bepaalde categorieën van uitgaven.

Communautair rechtskader

- 3 Artikel 11, lid 1, van de Tweede richtlijn luidde:

„Voor zover de goederen en diensten voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

- a) de belasting over de toegevoegde waarde welke hem is gefactureerd voor de hem geleverde goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte diensten;

[...]”

4 Lid 4 van ditzelfde artikel bepaalde:

„Van de aftrekregeling kunnen bepaalde goederen en bepaalde diensten worden uitgesloten, in het bijzonder die waarvan verwacht kan worden dat zij uitsluitend of gedeeltelijk worden gebruikt voor de privébehoeften van de belastingplichtige of van zijn personeel.”

5 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

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

[...]”

6 Artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn luidt:

„Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

- a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan;

- b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

De lidstaten kunnen van het bepaalde in dit lid afwijken, mits deze afwijking niet tot concurrentievervalsing leidt.”

7 Artikel 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn luidt:

„2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

- a) de belasting over de toegevoegde waarde welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

[...]

6. Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzagt.”

Nationaal rechtskader

- 8 Artikel 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: „Wet OB”) bepaalt:

„Op de belasting, verschuldigd ter zake van leveringen van goederen en diensten, wordt in aftrek gebracht de belasting ter zake van de aan de ondernemer verrichte leveringen van goederen en verleende diensten, ter zake van de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen en ter zake van invoer van voor hem bestemde goederen.”

9 Artikel 15, lid 1, van die wet luidt als volgt:

„De in artikel 2 bedoelde belasting welke de ondernemer in aftrek brengt, is:

- a) de belasting welke in het tijdvak van aangifte door andere ondernemers ter zake van door hen aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur;

[...]”

10 Artikel 16, lid 1, van diezelfde wet bepaalt:

„Bij koninklijk besluit kan de in artikel 15, eerste lid, bedoelde aftrek in bepaalde gevallen geheel of gedeeltelijk worden uitgesloten, zulks teneinde te voorkomen, dat op goederen en diensten, welke worden gebruikt voor het voeren van een zekere staat, voor het bevredigen van behoeften van anderen dan ondernemers [...], de belasting geheel of gedeeltelijk niet drukt.”

- 11 In artikel 1 van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (hierna „BUA”), in de versie die gold van 1 januari 1969 tot en met 31 oktober 1979, werd bepaald:

„1. De in artikel 15, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 bedoelde aftrek wordt uitgesloten in de gevallen waarin en voor zover de goederen en diensten worden gebezigd voor:

[...]

- b) het geven van relatiegeschenken of het doen van andere giften aan degenen bij wie, indien aan hen ter zake omzetbelasting in rekening is of zou zijn gebracht, deze in het geheel niet of hoofdzakelijk niet voor aftrek in aanmerking komt of zou komen;

- c) het aan het personeel van de ondernemer verstrekken van spijzen en dranken, verlenen van huisvesting, uitkeren van loon in natura, geven van gelegenheid tot sport, ontspanning of privévervoer, dan wel voor andere persoonlijke doeleinden van dat personeel.

2. Onder relatiegeschenken of andere giften worden verstaan alle prestaties welke de ondernemer in verband met zakelijke verhoudingen of uit vrijgevigheid ten behoeve

van anderen verricht zonder vergoeding of tegen een vergoeding welke lager is dan de aanschaffings- of voortbrengingskosten dan wel, in geval van diensten, de kostprijs van die prestaties, de omzetbelasting niet daaronder begrepen.”

12 Artikel 2 van voornoemd besluit bepaalde:

„Ingeval de ondernemer ter zake van een prestatie als bedoeld in artikel 1, letter b of c, een vergoeding in rekening heeft gebracht en deswege omzetbelasting is verschuldigd, wordt de aftrek niet uitgesloten tot het bedrag van de ter zake van die prestatie verschuldigde belasting.”

13 In artikel 3 van datzelfde besluit werd bepaald:

„Indien de totale van de aanschaffings- of voortbrengingskosten dan wel de kostprijs — de omzetbelasting daaronder niet begrepen — van alle door de ondernemer in een boekjaar ten behoeve van eenzelfde belanghebbende verrichte prestaties als zijn bedoeld in artikel 1, letter b of c, niet meer bedraagt dan 250 NLG, blijven die prestaties voor de toepassing van dit besluit buiten aanmerking.”

14 Met ingang van 1 januari 1980 is het BUA gewijzigd en is een bijzondere regeling voor het verstrekken van spijzen en dranken ingevoerd. De overige bepalingen van het BUA bleven ongewijzigd.

- 15 Zo werd vanaf 1 januari 1980 het verstrekken van spijzen en dranken uitgezonderd van artikel 1, lid 1, letter c, van het BUA. Een nieuw artikel 3 werd ingevoerd, waarbij de aftrek van btw ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken werd uitgesloten. Het in het oorspronkelijke artikel 3, thans artikel 4, van dat besluit vermelde bedrag werd verhoogd van 250 NLG tot 500 NLG.
- 16 Bijgevolg luiden de artikelen 3 en 4 van het BUA toen als volgt:

„Artikel 3

1. Indien goederen en diensten door de ondernemer worden gebezigd ten behoeve van de verstrekking van spijzen en dranken aan zijn personeel en hij ter zake van die verstrekking minder in rekening heeft gebracht dan het in het tweede lid omschreven bedrag, wordt de aftrek uitgesloten tot 6 percent van het verschil tussen dat bedrag en hetgeen in rekening is gebracht.

2. Het in het eerste lid bedoelde bedrag bestaat uit de aanschaffingskosten van de spijzen en dranken, de omzetbelasting niet daaronder begrepen, vermeerderd met 25 percent. Voor zover de ondernemer de spijzen en dranken zelf heeft vervaardigd, worden in plaats van de aanschaffingskosten van de spijzen en dranken de aanschaffingskosten van de grondstoffen in aanmerking genomen.

Artikel 4

1. Indien het totaal van de aanschaffings- of voortbrengingskosten dan wel de kostprijs, omzetbelasting niet daaronder begrepen, van alle door de ondernemer in een boekjaar ten behoeve van eenzelfde belanghebbende verrichte prestaties als zijn

bedoeld in artikel 1, eerste lid, letters b en c, en het op die belanghebbende betrekking hebbende deel van het in artikel 3, eerste lid, bedoelde verschil niet meer bedraagt dan 500 NLG, blijven die prestaties en dat deel van bedoeld verschil voor de toepassing van dit besluit buiten aanmerking.

2. Bij het berekenen van het in het eerste lid bedoelde totaal blijft het in artikel 3, eerste lid, bedoelde verschil buiten aanmerking, indien ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken aan het personeel van de ondernemer uitsluiting van de aftrek heeft plaatsgevonden op de voet van artikel 3.”

Hoofdingen en prejudiciële vragen

Zaak C-538/08

- ¹⁷ In het tijdvak van 1 januari 1997 tot en met 31 december 1999 heeft X Holding bij autodealers 34 personenauto's gekocht. Zij heeft de auto's voor een beperkte tijd aangehouden, om ze vervolgens door te verkopen.
- ¹⁸ X Holding heeft de ter zake van de aankoop van de auto's aan haar in rekening gebrachte btw volledig afgetrokken. Ter zake van de levering van elk van de auto's heeft zij de btw op aangifte voldaan.

- 19 Op 10 juli 2001 werd een onderzoek ingesteld naar de juistheid van de door X Holding gedurende de betrokken jaren ingediende btw-aangiften. In een rapport van 13 november 2002 heeft de inspecteur zich op het standpunt gesteld dat van de gekochte auto's verreweg het grootste gedeelte niet in het kader van de onderneming was aangeschaft en dat X Holding dus ten onrechte aanspraak had gemaakt op aftrek van voorbelasting. Bijgevolg werd een naheffingsaanslag in de btw opgelegd ten bedrage van 887 852 NLG (402 889 EUR).
- 20 X Holding heeft een bezwaarschrift ingediend tegen deze beslissing. In het kader van het hierop ingestelde heronderzoek heeft de inspecteur alsnog 4 van de 34 auto's aangemerkt als in het kader van de onderneming uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden aangeschaft en gebruikt. De aftrek van de voorbelasting over de aankoop van die vier auto's werd vervolgens geaccepteerd. Het btw-bedrag waarvoor een naheffingsaanslag was opgelegd, werd dus verminderd tot 856 605 NLG (388 710 EUR).
- 21 X Holding heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij het Gerechtshof Amsterdam. Aangezien het Gerechtshof van oordeel was dat de 30 auto's waarvoor de naheffingsaanslag in de btw was opgelegd, zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden waren gebruikt, heeft het dit beroep verworpen.
- 22 De Hoge Raad der Nederlanden, waarbij tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam beroep in cassatie werd ingesteld, heeft geoordeeld dat de lidstaten op grond van artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn bepaalde goederen en diensten van de aftrekregeling konden uitsluiten, in het bijzonder die waarvan kan worden verwacht dat zij uitsluitend of gedeeltelijk worden gebruikt voor de privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel. Op grond van deze bepaling mochten de lidstaten dus wel bepaalde categorieën motorvoertuigen, maar niet alle goederen van die regeling uitsluiten voor zover ze worden gebruikt voor de privédoeleinden van de

belastingplichtige. De toegekende bevoegdheid heeft dus alleen betrekking op uitsluitingen van categorieën uitgaven die zijn bepaald op grond van de aard van het goed of de dienst, en niet op grond van de bestemming die eraan wordt gegeven of de wijze waarop deze bestemming geschiedt.

- 23 De Hoge Raad heeft opgemerkt dat de in artikel 1, lid 1, letter c, van het BUA neergelegde aftrekbeperking mede betrekking heeft op goederen en diensten „voor andere persoonlijke doeleinden van [het] personeel [van de ondernemer]” en voor uitkeringen van loon in natura. Nu de regeling in zoverre betrekking heeft op alle goederen voor privégebruik, is deze aftrekbeperking als geheel onvoldoende bepaald en te ruim. In deze bepaling zijn echter enkele categorieën van goederen en diensten meer specifiek omschreven, in het bijzonder goederen en diensten gebezigd voor het gelegenheid geven tot privévervoer aan het personeel van de ondernemer.
- 24 Daarop heeft de Hoge Raad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:
- „1) Moeten artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn en artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat een lidstaat die gebruik heeft willen maken van de in die artikelen geboden mogelijkheid tot (handhaving van de) uitsluiting van aftrek met betrekking tot categorieën van uitgaven die worden omschreven als ‚het gelegenheid geven tot privévervoer’ voldaan heeft aan de voorwaarde een categorie van voldoende bepaalbare goederen en diensten aan te wijzen?
- 2) Indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt, bieden artikel 6, lid 2, en artikel 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn ruimte voor een nationale

wettelijke regeling als in het geding aan de orde is, die vóór de inwerkingtreding van die richtlijn is vastgesteld en op grond waarvan een belastingplichtige de btw betaald bij de aanschaf van bepaalde goederen en diensten die gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden en gedeeltelijk voor privédoeleinden van het personeel wordt gebruikt, niet volledig in aftrek kan brengen, te weten slechts voor zover de btw toerekenbaar is aan het gebruik voor bedrijfsdoeleinden?”

Zaak C-33/09

- ²⁵ In mei 2005 verstrekke Oracle, tegen betaling, aan haar werknemers spijzen en dranken. Daarnaast kocht Oracle diensten in van een diskjockey voor een personeelsfeest en liet zij een zoekopdracht uitvoeren voor huisvesting ten behoeve van een van haar werknemers. Ook bood voornoemde vennootschap als relatiegeschenk aan derden een golfarrangement aan. Tevens stelde zij eigen en leaseauto's ter beschikking aan sommige van haar werknemers, deels tegen vergoeding.
- ²⁶ In haar btw-aangifte voor mei 2005 heeft Oracle een btw-bedrag van 62 127 EUR niet in aftrek gebracht, terwijl het totale btw-bedrag dat zij voor diezelfde maand mei had betaald, 9 768 326 EUR bedroeg.
- ²⁷ Het bovengenoemde bedrag van 62 127 EUR betrof de volgende posten:

— leaseauto's

— zonder bijdrage van de werknemer	8 480 EUR
— met bijdrage van de werknemer	41 520 EUR
— eigen auto's	306 EUR
— mobiele telefoons	6 358 EUR
— catering	3 977 EUR
— entertainment	850 EUR
— huisvesting	380 EUR
— relatiegeschenken	256 EUR.

²⁸ In deze omstandigheden heeft Oracle een bezwaarschrift ingediend, waarin zij stelde dat zij wél recht had op aftrek van de btw over deze gesteld.

- 29 De inspecteur heeft dat bezwaar ongegrond verklaard.
- 30 Oracle heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij de Rechtbank Haarlem.
- 31 De Rechtbank Haarlem oordeelde dat de inspecteur ten onrechte geen aftrek had toegestaan van de voorbelasting over de kosten van de mobiele telefoons, de makelaarskosten en de betaling van de golfarrangementen, aangezien dit onvoldoende bepaalde aftrekbeperkingen vormden. Aan de andere kant was deze rechtbank van oordeel dat de overige categorieën van niet-aftrekbare uitgaven voldoende bepaald waren, en dat de inspecteur de aftrek van de voorbelasting over die uitgavenposten dus terecht had geweigerd.
- 32 Zowel Oracle als de inspecteur heeft tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof Amsterdam.
- 33 Voor dit gerecht heeft Oracle met name betoogd dat de toepasselijke bepalingen van de litigieuze nationale regeling, waarbij het recht op aftrek van de btw die heeft gedrukt op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederen en diensten wordt uitgesloten of beperkt, in strijd zijn met artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn en artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn. De inspecteur heeft aangevoerd dat de weigering van de btw-aftrek berust op een bepaling die in Nederland van toepassing was vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn en die, in overeenstemming met de

daartoe door artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aan de lidstaten geboden mogelijkheid, is gehandhaafd.

³⁴ In deze omstandigheden heeft het Gerechtshof Amsterdam de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Moeten artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn en artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd, dat een lidstaat, die gebruik heeft willen maken van de in die artikelen geboden mogelijkheid tot (handhaving van de) uitsluiting van aftrek met betrekking tot categorieën uitgaven die worden omschreven als:

— ‚het verstrekken van spijzen en dranken aan het personeel van de ondernemer’;

— ‚het geven van relatiegeschenken of het doen van andere giften aan degenen bij wie, indien aan hen ter zake omzetbelasting in rekening is of zou zijn gebracht, deze in het geheel niet of hoofdzakelijk niet voor aftrek in aanmerking komt of zou komen’;

— ‚het aan het personeel van de ondernemer verlenen van huisvesting’;

- ‚het aan het personeel van de ondernemer geven van gelegenheid tot ontspanning’,

voldaan heeft aan de voorwaarde een categorie van voldoende bepaalde goederen en diensten aan te wijzen?

- 2) Indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt voor één der genoemde categorieën, bieden artikel 6, lid 2, en artikel 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn ruimte voor een nationale wettelijke regeling als in het geding aan de orde is, die vóór de inwerkingtreding van die richtlijn is vastgesteld en op grond waarvan een belastingplichtige de omzetbelasting betaald bij de aanschaf van bepaalde goederen en diensten, omdat ter zake daarvan een vergoeding in rekening is gebracht met omzetbelasting, niet volledig in aftrek kan brengen, te weten slechts tot het bedrag van de ter zake van die prestatie verschuldigde belasting?

- 3) Zo met betrekking tot ‚het verstrekken van spijzen en dranken’ is voldaan aan de voorwaarde een categorie voldoende bepaalde goederen en diensten aan te wijzen, verzet artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn zich dan tegen een wijziging in een bestaande uitsluiting van de aftrek van welke wijziging aannemelijk is dat in beginsel de draagwijdte van die uitsluiting wordt beperkt, doch waarbij niet kan worden uitgesloten dat in een individueel geval in enig jaar, met name door het forfaitaire karakter van de gewijzigde regeling, de werkingssfeer van de beperking van de aftrek wordt uitgebreid?”

³⁵ Bij beschikking van de president van het Hof van 17 juni 2009 zijn de zaken C-538/08 en C-33/09 gevoegd voor de mondelinge behandeling en voor het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste in elk van de twee zaken gestelde vraag

- ³⁶ Met deze vraag wensen de verwijzende rechters in wezen te vernemen of artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn en artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn een lidstaat toestaan, het recht op aftrek van voorbelasting uit te sluiten voor een bepaald aantal goederen en diensten, genoemd in zijn nationale regeling, die gold bij de inwerking-treding van de Zesde richtlijn.
- ³⁷ Om deze vragen te beantwoorden, zij eraan herinnerd dat het in artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn neergelegde recht op aftrek, als integrerend deel van de btw-regeling, een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel is, en in beginsel niet kan worden beperkt (zie arresten van 21 maart 2000, *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43; 8 januari 2002, *Metropol en Stadler*, C-409/99, Jurispr. blz. I-81, punt 42, en 26 mei 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Jurispr. blz. I-4357, punt 33).
- ³⁸ Het beginsel van het recht op aftrek wordt evenwel afgezwakt door de afwijkende bepaling in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, met name de tweede alinea van dat lid. Op grond hiervan mogen de lidstaten namelijk hun bij de inwerking-treding van de Zesde richtlijn bestaande regelingen inzake uitsluiting van het aftrekrecht handhaven totdat de Raad de bij dit artikel bedoelde voorschriften vaststelt (zie arresten van 14 juni 2001, *Commissie/Frankrijk*, C-345/99, Jurispr. blz. I-4493, punt 19, en 11 december 2008, *Danfoss en AstraZeneca*, C-371/07, Jurispr. blz. I-9549, punt 28).

- 39 De Raad heeft echter geen van de bij hem door de Commissie krachtens artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn ingediende voorstellen aangenomen, zodat de lidstaten hun bestaande uitsluitingen van het recht op btw-aftrek kunnen handhaven totdat de Uniewetgever een gemeenschappelijke regeling voor de uitsluitingen vaststelt en aldus de geleidelijke harmonisatie van de nationale btw-wetgevingen tot stand brengt. Het Unierecht kent dus tot op heden geen bepaling waarin de uitgaven die van het recht op btw-aftrek zijn uitgesloten, worden opgesomd (zie arrest van 8 december 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Jurispr. blz. I-10683, punt 23, en reeds aangehaald arrest *Danfoss en AstraZeneca*, punt 29).
- 40 Het Hof heeft evenwel geoordeeld dat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn onderstelt dat de uitsluitingen die de lidstaten krachtens deze bepaling mogen handhaven, wettig waren volgens de Tweede richtlijn, die aan de Zesde richtlijn voorafging (zie arrest van 5 oktober 1999, *Royscot e.a.*, C-305/97, Jurispr. blz. I-6671, punt 21).
- 41 Dienaangaande bepaalde artikel 11 van de Tweede richtlijn, dat in lid 1 voorzag in een recht op aftrek, in lid 4 dat de lidstaten bepaalde goederen en bepaalde diensten van de aftrekregeling konden uitsluiten, in het bijzonder die waarvan verwacht kon worden dat zij uitsluitend of gedeeltelijk werden gebruikt voor de privébehoeften van de belastingplichtige of van zijn personeel.
- 42 Laatstgenoemde bepaling heeft de lidstaten dus geen absolute discretionaire bevoegdheid toegekend om alle of nagenoeg alle goederen en diensten van de aftrekregeling uit te sluiten en aldus de regeling van artikel 11, lid 1, van de Tweede richtlijn uit te hollen (zie in die zin reeds aangehaald arrest *Royscot e.a.*, punt 24).

- 43 Bovendien kan, gelet op het feit dat artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn als afwijkende bepaling strikt moet worden uitgelegd, niet worden geoordeeld dat deze bepaling een lidstaat toestaat om een beperking van het recht op aftrek van de btw te handhaven die algemeen van toepassing is op elke uitgave voor de aanschaf van goederen ongeacht de aard of het doel daarvan (zie arrest van 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Jurispr. blz. I-3459, punt 28).
- 44 Uit het voorgaande volgt dat de bij artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aan de lidstaten toegekende bevoegdheid onderstelt dat zij de aard of het doel van de goederen en diensten waarvoor het recht op aftrek is uitgesloten, genoegzaam bepalen teneinde te verzekeren dat deze bevoegdheid niet dient tot het invoeren van algemene uitsluitingen van deze regeling (zie in die zin reeds aangehaald arrest PARAT Automotive Cabrio, punt 29).
- 45 Derhalve moet worden onderzocht of de categorieën van uitgaven die zijn uitgesloten van het recht op aftrek, zoals die welke worden genoemd in de litigieuze nationale bepalingen in de hoofdgedingen, voldoende nauwkeurig zijn bepaald.
- 46 Wat in de eerste plaats uitgaven betreft zoals die welke aan de orde zijn in de eerste vraag in zaak C-538/08, te weten de uitgaven die vallen onder een van de handelingen die worden bedoeld in artikel 1, lid 1, letter c, van het BUA, in casu de goederen en diensten die door de ondernemer worden gebruikt voor het verstrekken aan zijn personeel van „privévervoer”, zij opgemerkt dat deze bijzondere categorie van handelingen goederen en diensten betreft die worden gebruikt voor het gelegenheid geven tot privévervoer, alsmede het ter beschikking stellen van een voertuig voor verplaatsingen van personeelsleden van de belastingplichtige van hun woonplaats naar hun werkplek.

- 47 De specifieke kenmerken van dergelijke handelingen dienen te worden aangemerkt als een voldoende nauwkeurige aanduiding van de aard of het doel van de goederen en diensten waarop zij betrekking hebben, vanuit het oogpunt van de vereisten die worden gesteld in de rechtspraak inzake de afwijkingsregeling van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn.
- 48 In de tweede plaats moet worden beoordeeld of uitgaven zoals die welke aan de orde zijn in de eerste vraag in zaak C-33/09 eveneens kunnen worden geacht in overeenstemming te zijn met die vereisten.
- 49 In casu gaat het om het verstrekken van „spijzen” en „dranken” aan het personeel van de ondernemer, het verlenen van „huisvesting” ten behoeve van deze personeelsleden, het geven, onder bepaalde voorwaarden, van „relatiegeschenken” of het doen van „andere giften” alsmede het gelegenheid geven tot „sport [en] ontspanning” voor dit personeel.
- 50 De categorieën van uitgaven zoals die met betrekking tot het verstrekken van spijzen en dranken en het verlenen van huisvesting moeten, gelet op de door bovengenoemde rechtspraak gestelde vereisten, worden geacht voldoende nauwkeurig te zijn afgebakend.
- 51 Zoals het Gerechtshof Amsterdam preciseert, heeft de categorie „spijzen en dranken” betrekking op levensmiddelen alsook goederen en diensten die dienen voor de vervaardiging en bereiding hiervan. De andere categorie van uitgaven, te weten die betreffende het verlenen van huisvesting, omvat, zoals dit gerechtshof aangeeft, het ter beschikking stellen van een woning aan de personeelsleden van de werkgever, alsmede de makelaarscourtage in verband met een dergelijke terbeschikkingstelling.

- 52 Ook de categorieën zoals die welke betrekking hebben op het „geven van gelegenheid tot sport [en] ontspanning” en op het geven van „relatiegeschenken” of het doen van „andere giften” moeten, gelet op de bovengenoemde vereisten, worden geacht voldoende nauwkeurig te zijn afgebakend.
- 53 De categorie „relatiegeschenken” wordt immers nader bepaald in artikel 1, lid 2, van het BUA, volgens welke bepaling onder „relatiegeschenken” of „andere giften” moeten worden verstaan de prestaties welke de ondernemer „in verband met zakelijke verhoudingen of uit vrijgevigheid ten behoeve van anderen” verricht.
- 54 Ook de categorie van „het aan het personeel van de ondernemer geven van gelegenheid tot ontspanning” is beperkt tot bepaalde goederen en diensten. Deze kunnen immers worden bepaald met inaanmerkingneming van de gebruikelijke praktijken van de ondernemingen op het gebied van initiatieven ter motivering van het personeel.
- 55 Voor deze uitlegging is overigens steun te vinden in artikel 17, lid 6, eerste alinea, tweede zin, van de Zesde richtlijn, volgens welke, in het kader van een wetgevingshandeling van de Raad, de uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, in elk geval van het recht op aftrek zijn uitgesloten.
- 56 Bijgevolg moeten alle hierboven onderzochte categorieën van uitgaven worden geacht verenigbaar te zijn met de afwijkingsregeling van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn.

- 57 Gelet op het bovenstaande dient op de eerste in elk van de twee zaken gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn en artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een belastingregeling van een lidstaat waarbij de aftrek van de btw op de categorieën van uitgaven voor, enerzijds, het verstrekken van „privévervoer”, „spijsen”, „dranken”, „huisvesting” alsmede „het geven van gelegenheid tot ontspanning” aan de personeelsleden van de belastingplichtige en, anderzijds, het verstrekken van „relatiegeschenken” of „andere giften”, is uitgesloten.

Tweede in elk van de twee zaken gestelde vraag

- 58 Aangezien de eerste in elk van de twee zaken gestelde vraag bevestigend is beantwoord, moet in beide zaken op gelijke wijze worden onderzocht of de artikelen 6, lid 2, en 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn in de weg staan aan een nationale regeling, die vóór de inwerkingtreding van die richtlijn is vastgesteld en op grond waarvan een belastingplichtige de btw die is betaald bij de aanschaf van goederen en diensten die vallen onder een van de categorieën die aan de orde zijn in de hoofdgedingen en die gedeeltelijk voor privédoeleinden en gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, niet volledig doch slechts naar verhouding van het gebruik voor bedrijfsdoeleinden in aftrek kan brengen.
- 59 Om deze vraag te beantwoorden, zij opgemerkt dat voor zover de lidstaten, gelet op de strekking van de bij artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aan hen toegekende bevoegdheid, gerechtigd zijn om uitsluitingen van het recht op aftrek die betrekking hebben op voldoende nauwkeurig bepaalde categorieën van uitgaven, in hun geheel te handhaven, het de lidstaten ook vrijstaat om te voorzien in een beperking van de reikwijdte van een uitsluiting van het recht op aftrek voor dergelijke categorieën van uitgaven.

- 60 Een dergelijke regeling is immers in overeenstemming met het door de Zesde richtlijn nagestreefde doel, dat met name tot uiting komt in artikel 17, lid 2, ervan.
- 61 Derhalve moet op de tweede in elk van de twee zaken gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale regeling die vóór de inwerkingtreding van die richtlijn is vastgesteld en op grond waarvan een belastingplichtige de btw die is betaald bij de aanschaf van bepaalde goederen en diensten die gedeeltelijk voor privédoeleinden en gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, niet volledig doch slechts naar verhouding van het gebruik voor bedrijfsdoeleinden in aftrek kan brengen.

Derde vraag in zaak C-33/09

- 62 Aangezien de eerste in zaak C-33/09 gestelde vraag bevestigend is beantwoord ten aanzien van de categorie van goederen en diensten die verband houden met het „verstrekken van spijzen en dranken”, dient ook de derde in die zaak gestelde prejudiciële vraag te worden onderzocht.
- 63 Met deze laatste vraag vraagt het Gerechtshof Amsterdam zich af of artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn eraan in de weg staat dat een lidstaat, na de inwerkingtreding van die richtlijn, in een uitsluiting van het recht op aftrek een wijziging aanbrengt die, in beginsel, is bedoeld om de draagwijdte ervan te beperken, doch waarbij niet kan worden uitgesloten dat zij, in een individueel geval en voor een bepaald belastingjaar, de werkingssfeer van die uitsluiting uitbreidt vanwege het forfaitaire karakter van die gewijzigde regeling.

- 64 Om deze vraag te beantwoorden, moet om te beginnen worden opgemerkt dat deze enkel betrekking heeft op de in artikel 1, lid 1, letter c, van het BUA bedoelde bijzondere situatie van de gedeeltelijke uitsluiting van het recht op aftrek van de categorie van uitgaven in verband met het „verstrekken van spijzen en dranken [aan het personeel van de ondernemer]”.
- 65 In dit verband zij eraan herinnerd dat het BUA met betrekking tot deze categorie van uitgaven na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn is gewijzigd.
- 66 Zoals het Gerechtshof Amsterdam heeft aangegeven, heeft deze wijziging van de regeling geleid tot een beperking van de draagwijdte van de uitsluiting van het recht op aftrek voor de categorie van de desbetreffende uitgaven.
- 67 Wat de verenigbaarheid van een dergelijke wijziging van de regeling met artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn betreft, heeft het Hof geoordeeld dat een regeling van een lidstaat onder de in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van deze richtlijn opgenomen afwijking valt en niet in strijd is met artikel 17, lid 2, ervan, voor zover een lidstaat na de inwerkingtreding van die richtlijn wijziging brengt in de draagwijdte van bestaande uitsluitingen van aftrek door deze te beperken, en daarmee zijn regeling dichter bij de doelstelling daarvan brengt (zie reeds aangehaalde arresten Commissie/Frankrijk, punt 22; Metropol en Stadler, punt 45, en Danfoss en AstraZeneca, punt 32).
- 68 Aangaande de mogelijkheid die het Gerechtshof Amsterdam heeft genoemd, maar waarvan vaststaat dat zij in het hoofdgeding niet aan de orde is, dat in uitzonderlijke

gevallen de gewijzigde regeling van een gedeeltelijke uitsluiting — van forfaitaire aard — van het recht op aftrek, die na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn is ingevoerd, wegens de bijzondere uitvoeringsbepalingen van de nieuwe regeling, tot een ongunstiger resultaat kan leiden dan de oude regeling, dient te worden geoordeeld dat deze omstandigheid geen afbreuk doet aan het in bovengenoemde rechtspraak geformuleerde uitleggingsbeginsel.

- 69 Zoals het Gerechtshof Amsterdam heeft gepreciseerd, kan een dergelijke situatie zich immers enkel voordoen wanneer de belastingplichtige zijn personeelsleden spijzen en dranken verstrekt zonder bij te dragen aan de bereiding ervan of aan het gelegenheid geven tot consumptie ervan, waarbij hij echter wel een bepaald plafond per personeelslid in eenzelfde boekjaar overschrijdt.
- 70 Zoals de advocaat-generaal in punt 86 van zijn conclusie heeft opgemerkt, betekent de enkele mogelijkheid dat een dergelijk ongunstig effect zich kan voordoen, evenwel niet dat een dergelijke, na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn opgetreden, wijziging van de regeling in strijd is met artikel 17, lid 6, van die richtlijn, wanneer deze wijziging in zijn algemeenheid voordeliger is voor de belastingplichtigen dan de eerder bestaande regeling. In deze omstandigheden doet het bestaan van een dergelijk opzichzelfstaand of uitzonderlijk geval, zelfs indien het was bewezen, niet af aan het beginsel dat de na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn vastgestelde wijziging van de nationale regeling de werkingssfeer van de voordien bestaande uitsluitingen van het recht van aftrek heeft beperkt.
- 71 Bijgevolg moet artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat het er niet aan in de weg staat dat een lidstaat, na de inwerkingtreding van die richtlijn, in een uitsluiting van het recht op aftrek een wijziging aanbrengt die, in beginsel, is bedoeld om de draagwijdte ervan te beperken, maar waarvan niet kan worden uitgesloten dat zij, in een individueel geval en voor een bepaald belastingjaar, de

werkingsfeer van die uitsluiting uitbreidt vanwege het forfaitaire karakter van die gewijzigde regeling.

Kosten

- ⁷² Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instanties over de kosten hebben te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

- 1) Artikel 11, lid 4, van de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een belastingregeling van een lidstaat waarbij de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde op de categorieën van uitgaven voor, enerzijds, het verstrekken van „privévervoer”, „spijzen”, „dranken”, „huisvesting” alsmede „het geven van gelegenheid tot ontspanning” aan de personeelsleden van de belastingplichtige en, anderzijds, het verstrekken van „relatiegeschenken” of „andere giften”, is uitgesloten.

- 2) **Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale regeling, die vóór de inwerkingtreding van die richtlijn is vastgesteld en op grond waarvan een belastingplichtige de belasting over de toegevoegde waarde die is betaald bij de aanschaf van bepaalde goederen en diensten die gedeeltelijk voor privédoeleinden en gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, niet volledig doch slechts naar verhouding van het gebruik voor bedrijfsdoeleinden in aftrek kan brengen.**

- 3) **Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat het er niet aan in de weg staat dat een lidstaat, na de inwerkingtreding van die richtlijn, in een uitsluiting van het recht op aftrek een wijziging aanbrengt die, in beginsel, is bedoeld om de draagwijdte ervan te beperken, maar waarvan niet kan worden uitgesloten dat zij, in een individueel geval en voor een bepaald belastingjaar, de werkingssfeer van die uitsluiting uitbreidt vanwege het forfaitaire karakter van die gewijzigde regeling.**

ondertekeningen