Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(./../../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61999J0380 - NL
Avis juridique important

|

61999J0380

Arrest van het Hof (Zesde kamer) van 3 juli 2001. - Bertelsmann AG tegen Finanzamt Wiedenbrück. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Bundesfinanzhof - Duitsland. - Zesde BTW-richtlijn - Artikel 11, A, lid 1, sub a - Maatstaf van heffing - Verzendkosten van premies in natura. - Zaak C-380/99.

Jurisprudentie 2001 bladzijde I-05163

Samenvatting
Partijen
Overwegingen van het arrest
Beslissing inzake de kosten
Dictum

Trefwoorden

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Maatstaf van heffing - Levering van goederen - Tegenprestatie die in dienst kan bestaan - Voorwaarde - Dienst die rechtstreeks verband houdt met levering en in geld kan worden uitgedrukt - Levering van premies in natura voor aanbrengen van nieuwe klanten - Aankoopprijs en verzendkosten van premies gedragen door leverancier

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 11, A, lid 1, sub a)

Samenvatting

$$De tegenprestatie voor een levering van goederen kan bestaan in een dienst en kan er de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) van vormen, indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen de levering van goederen en de dienst en de waarde van deze laatste in geld kan worden uitgedrukt. Deze waarde, die een subjectieve waarde is en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde, moet die zijn welke de ontvanger van de dienst toekent aan de diensten die hij wil ontvangen, en moet overeenkomen met het bedrag dat de ontvanger bereid is daaraan te besteden. Tot de waarde van de dienst behoren alle uitgaven die de ontvanger voor de verkrijging van de betrokken dienst heeft gedaan, daaronder begrepen de kosten van bijkomende diensten die verband houden met de levering van de goederen.

Ingevolge artikel 11, A, lid 1, sub a, omvat de maatstaf van heffing voor de levering van een premie in natura, die de ontvanger wordt toegezonden als tegenprestatie voor het aanbrengen van een nieuwe klant, naast de aankoopprijs van die premie derhalve eveneens de verzendkosten,

wanneer die kosten worden gedragen door degene die de premie levert.

(cf. punten 17, 22-25 en dictum)

Partijen

In zaak C-380/99,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in het aldaar aanhangig geding tussen

Bertelsmann AG

en

Finanzamt Wiedenbrück,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 11, A, lid 1, sub a, 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),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: C. Gulmann, kamerpresident, V. Skouris (rapporteur), J.-P. Puissochet, R. Schintgen en N. Colneric, rechters,

advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,

griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Bertelsmann AG, vertegenwoordigd door A. Raupach en D. Pohl, Rechtsanwälte,

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en B. Muttelsee-Schön als gemachtigden,

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins als gemachtigde, bijgestaan door A. Robertson, barrister,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Bertelsmann AG en de Commissie ter terechtzitting van 25 januari 2001,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 maart 2001,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 5 augustus 1999, binnengekomen bij het Hof op 8 oktober daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof het Hof krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag voorgelegd over de uitlegging van artikel 11, A, lid 1, sub a, 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 Die vraag is gerezen in een geding tussen Bertelsmann AG (hierna: Bertelsmann") en het Finanzamt Wiedenbrück (hierna: Finanzamt"), ter zake van aanslagen waarin voor de boekjaren 1985 tot en met 1990 de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW") is vastgesteld die Bertelsmann verschuldigd zou zijn over door haar als tegenprestatie voor het aanbrengen van nieuwe potentiële klanten aan reeds bestaande klanten verstrekte premies in natura.

De toepasselijke wetgeving

De communautaire regeling

3 Artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

De maatstaf van heffing is

a) voor [...] goederenleveringen en diensten [...] alles 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 [...]"

4 Artikel 11, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn luidt:

In de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen:

[...]

b) bijkomende kosten, zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, die de leverancier in rekening brengt aan de koper of de ontvanger [...]"

De nationale regeling

5 In § 3 van het Umsatzsteuergesetz 1980 (wet op de omzetbelasting; hierna: UStG") worden de aan BTW onderworpen handelingen gedefinieerd. In het bijzonder bepaalt § 3, lid 12, met betrekking tot ruil:

Er is sprake van ruil wanneer de beloning voor een levering in een levering bestaat. Indien de beloning voor een dienst in een levering of in een andere dienst bestaat, is zulks een met ruil vergelijkbare handeling."

6 In § 10, lid 2, tweede volzin, UStG, betreffende de maatstaf van heffing voor ruil en vormen van ruil, wordt bepaald:

Bij ruil, met ruil vergelijkbare handelingen en inbetalinggeving geldt de waarde van elke handeling als tegenprestatie voor de andere handeling."

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

7 Bertelsmann is de dominerende vennootschap binnen een groep vennootschappen die werkzaam zijn op het gebied van boeken- en platenclubs. Gedurende de jaren 1985 tot en met 1990 verstrekten de vennootschappen van de groep aan personen die reeds lid waren van de clubs als tegenprestatie voor het aanbrengen van nieuwe leden premies in natura, zoals boeken, platen en fietsen. De vennootschappen kochten de premies in natura bij niet tot de groep behorende leveranciers en namen de kosten op zich van de verzending van die premies aan de leden die als bemiddelaar waren opgetreden.

8 In de aanslagen betreffende de boekjaren 1985 tot en met 1990 stelde het Finanzamt zich op het standpunt, dat de leveringen van premies in natura leveringen in het kader van met ruil vergelijkbare handelingen waren, en het nam daarom in de maatstaf van BTW-heffing voor die handelingen, naast de aankoopprijs van die premies ook de door de betrokken vennootschappen gedragen verzendkosten op.

9 Daar Bertelsmann van mening was dat het opnemen van de verzendkosten in de maatstaf van heffing voor de leveringen van premies in natura niet in overeenstemming met de Zesde richtlijn was, stelde zij zonder voorafgaande administratieve procedure rechtstreeks beroep (Sprungklage") in bij het Finanzgericht Münster (Duitsland).

10 Na de verwerping van dit beroep stelde Bertelsmann bij het Bundesfinanzgericht beroep in Revision" in. Het Bundesfinanzgericht merkt in zijn verwijzingsbeschikking op, dat zijns inziens de waarde van de geleverde goederen niet het enige referentiepunt kan vormen om de maatstaf van heffing voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leveringen te bepalen. Het is van oordeel, dat de maatstaf van heffing eveneens de verzendkosten moet omvatten, aangezien de verzending van de premies in natura als bijkomende prestatie deel uitmaakte van de levering van die premies. Daar het echter van mening is dat het bij hem aanhangig geding niet duidelijk kan worden beslecht op basis van de arresten van het Hof van 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Jurispr. blz. 6365), en 2 juni 1994, Empire Stores (C-33/93, Jurispr. blz. I-2329), heeft het de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

Omvat de maatstaf van heffing voor de levering van een premie in natura, die de ontvanger wordt toegezonden voor het aanbrengen van een nieuwe klant, ingevolge artikel 11, A, lid 1, sub a, 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, naast de aankoopprijs van de premie in natura ook de verzendkosten?"

De prejudiciële vraag

11 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de maatstaf van heffing voor de levering van een premie in natura, die de tegenprestatie vormt voor het aanbrengen van een nieuwe klant, naast de aankoopprijs van die premie ook de verzendkosten omvat, wanneer die kosten worden gedragen door degene die de premie levert.

Argumenten in de bij het Hof ingediende opmerkingen

12 Bertelsmann stelt dat, aangezien de tegenwaarde die als maatstaf van heffing voor de levering van premies in natura dient, een moeilijk te bepalen, subjectieve waarde is, alleen rekening moet

worden gehouden met de aankoopprijs van die premies. Deze stelling wordt bevestigd in het arrest Empire Stores, reeds aangehaald, waarin het Hof de verzendkosten niet in de maatstaf van heffing heeft opgenomen, ofschoon dit arrest een postorderbedrijf betrof. Voorts stelt Bertelsmann, dat de verzendkosten niet als bijkomende kosten in de zin van artikel 11, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn kunnen worden aangemerkt, aangezien de vennootschap zelf die kosten op zich neemt en haar afnemers, dat wil zeggen de klanten die als bemiddelaar zijn opgetreden, niet om betaling van die kosten vraagt.

13 De Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie stellen daarentegen, dat de maatstaf van heffing voor de levering van een premie in natura, naast de aankoopprijs van die premie ook de verzendkosten omvat. Zij erkennen, dat het Hof zich in het arrest Empire Stores, wegens de hem in die zaak voorgelegde vraag, niet uitdrukkelijk heeft uitgesproken over de opneming van de verzendkosten in de maatstaf van heffing, maar betogen dat uit dat arrest duidelijk blijkt, dat de kosten van dergelijke ten opzichte van de levering bijkomende prestaties in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen.

14 De Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk betogen voorts, dat de noodzaak om de verzendkosten in de maatstaf van heffing op te nemen eveneens volgt uit het beginsel dat de BTW-heffing uniform en neutraal ten aanzien van de mededinging moet zijn. De regering van het Verenigd Koninkrijk stelt met name, dat indien men aanvaardt dat de in de verzending bestaande dienst van de belastingplichtige voor de berekening van het belastbare bedrag niet in aanmerking moet worden genomen, men de mogelijkheid creëert van belastingontwijking door middel van leveringen in natura, die de waarde van het belastbare bedrag verminderen. De Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk stellen daarom, dat de belasting die op de verzending drukt op economisch vlak moet worden uitgevoerd alsof de klant die als bemiddelaar is opgetreden, de premie in natura en de verzending ervan heeft ontvangen als tegenprestatie voor de betaling van een bedrag in geld dat eveneens de verzendkosten dekt.

Beoordeling door het Hof

15 Uit het arrest van 27 maart 1990, Boots Company (C-126/88, Jurispr. blz. I-1235, punten 15 en 16), blijkt, dat alvorens te kunnen vaststellen dat artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn toepasselijk is, de toepasselijkheid van artikel 11, A, lid 2, sub b, moet worden uitgesloten.

16 Vaststaat, dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verzendkosten transportkosten zijn. Het staat echter eveneens vast, dat Bertelsmann die verzendkosten niet bij de ontvangers van de premies in natura in rekening bracht. Hieruit volgt, dat artikel 11, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn in het hoofdgeding niet van toepassing is. Daarom moet aan de hand van artikel 11, A, lid 1, sub a, van die richtlijn worden bepaald, welke de maatstaf van heffing voor de levering van die premies is.

17 Met het oog op de daartoe te geven uitlegging van het begrip tegenprestatie" bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, moet eraan worden herinnerd, dat volgens vaste rechtspraak de tegenprestatie voor een goederenlevering kan bestaan in een dienst en er de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn van kan vormen, indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering en de dienst en de waarde van deze laatste in geld kan worden uitgedrukt (zie, onder meer, reeds aangehaalde arresten Naturally Yours Cosmetics, punten 11, 12 en 16, en Empire Stores, punt 12).

18 In het hoofdgeding heeft een goederenlevering plaatsgevonden als tegenprestatie voor een dienst bestaande in het aanbrengen van nieuwe klanten. Dienaangaande moet in de eerste plaats worden vastgesteld, dat er een rechtstreeks verband tussen de levering van de premies in natura en het aanbrengen van nieuwe klanten bestaat, en in de tweede plaats dat, aangezien de aan Bertelsmann verleende dienst werd beloond door de levering van goederen, de waarde daarvan in

geld kan worden uitgedrukt (zie arrest Empire Stores, reeds aangehaald, punten 16 en 17).

19 De vraag rijst dus, of er niet alleen een rechtstreeks verband bestaat tussen de levering van de premies in natura en het aanbrengen van nieuwe klanten, maar eveneens tussen de verzending van die premies en die dienst.

20 Dienaangaande blijkt uit de rechtspraak van het Hof, dat voor de BTW een dienst als bijkomend bij een hoofddienst moet worden beschouwd, wanneer hij voor de klanten geen doel op zich is, doch een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken (zie, onder meer, arresten van 25 februari 1999, CPP, C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 30, en 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk, C-76/99, Jurispr. blz. I-249, punt 27).

21 Vastgesteld moet worden dat in het hoofdgeding, gelet op de omstandigheden ervan, de verzending van de premies in natura een bijkomende dienst is bij de hoofddienst, de levering van die premies. Klanten die nieuwe klanten hebben aangebracht hebben immers recht op levering van de betrokken premie én op verzending ervan. Derhalve vormen de levering en de verzending van de premie in natura samen één handeling, welke wordt beloond door een tegenprestatie die in het aanbrengen van nieuwe klanten bestaat.

22 Met betrekking tot de bepaling van de tegenwaarde die als maatstaf van heffing voor een dergelijke handeling dient, moet eraan worden herinnerd dat het hier volgens vaste rechtspraak gaat om een subjectieve waarde, aangezien de maatstaf van heffing de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie is en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde (zie, onder meer, reeds aangehaalde arresten Naturally Yours Cosmetics, punt 16, en Empire Stores, punt 18).

23 Gelijk het Hof in punt 19 van het arrest Empire Stores, reeds aangehaald, heeft gepreciseerd, moet die waarde voorts, om subjectief te zijn, die zijn welke de ontvanger van de dienst toekent aan de diensten die hij wil ontvangen, en moet zij overeenkomen met het bedrag dat de ontvanger bereid is daaraan te besteden.

24 Vastgesteld moet worden, dat krachtens het aldus in het arrest Empire Store, reeds aangehaald, genoemde beginsel tot de waarde van de dienst alle uitgaven behoren die de ontvanger voor de verkrijging van de betrokken dienst heeft gedaan, daaronder begrepen de kosten van bijkomende diensten die verband houden met de levering van de goederen. Voor het hoofdgeding volgt hieruit dat, aangezien de ontvanger niet alleen de aankoopprijs van de premies in natura heeft betaald, maar ook de verzendkosten voor de levering van die premies, die kosten moeten worden opgenomen in de maatstaf van heffing voor bedoelde levering.

25 Mitsdien moet op de vraag van de verwijzende rechter worden geantwoord, dat ingevolge artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn de maatstaf van heffing voor de levering van een premie in natura, die de tegenprestatie vormt voor het aanbrengen van een nieuwe klant, naast de aankoopprijs van die premie eveneens de verzendkosten omvat, wanneer die kosten worden gedragen door degene die de premie levert.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

26 De kosten door de Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. 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.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 5 augustus 1999 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Ingevolge artikel 11, A, lid 1, sub a, 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, omvat de maatstaf van heffing voor de levering van een premie in natura, die de tegenprestatie vormt voor het aanbrengen van een nieuwe klant, naast de aankoopprijs van die premie eveneens de verzendkosten, wanneer die kosten worden gedragen door degene die de premie levert.