Downloaded via the EU tax law app / web

Gevoegde zaken C?53/09 en C?55/09

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

tegen

Loyalty Management UK Ltd

en

Baxi Group Ltd

(verzoeken van het House of Lords om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Maatstaf van heffing – Verkoopbevorderingssysteem – Klantenbindingsprogramma waarbij klanten van handelaren punten kunnen ontvangen die zij kunnen inwisselen tegen getrouwheidsgeschenken – Betalingen door beheerder van programma aan leveranciers van getrouwheidsgeschenken – Betalingen door handelaar aan beheerder van programma die getrouwheidsgeschenken levert”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Maatstaf van heffing – Aftrek van voorbelasting – Belasting verschuldigd of voldaan voor aan belastingplichtige geleverde goederen en voor te diens behoeve verrichte diensten*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 5, 6, 11 A, lid 1, sub a, en 17, lid 2)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Maatstaf van heffing – Aftrek van voorbelasting – Belasting verschuldigd of voldaan voor aan belastingplichtige geleverde goederen en voor te diens behoeve verrichte diensten*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 5, 6, 11 A, lid 1, sub a, en 17, lid 2)

1. In het kader van een klantenbindingsprogramma waarin de beheerder van het programma contracten sluit met leveranciers die van getrouwheidsgeschenken, krachtens welke contracten de beheerder, wanneer die leveranciers aan klanten van handelaren, in ruil voor punten, getrouwheidsgeschenken leveren, aan de leveranciers een voor die punten overeengekomen waarde betaalt, moeten de artikelen 5, 6, 11 A, lid 1, sub a, en 17, lid 2, in de versie van artikel 28 septies, punt 1, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, aldus worden uitgelegd dat betalingen door de beheerder van het betrokken programma aan leveranciers die getrouwheidsgeschenken leveren aan klanten, dienen te worden aangemerkt als de, door een derde betaalde, tegenprestatie voor een levering van goederen aan die klanten, of, in voorkomend geval, voor een verrichting van diensten ten behoeve van die klanten. Het staat evenwel aan de nationale rechter, na te gaan of die betalingen ook de tegenprestatie omvatten voor een dienstverrichting die een afzonderlijke prestatie vormt.

Hoewel dat klantenbindingsprogramma is ontwikkeld om de klanten ertoe aan te zetten hun

aankopen bij bepaalde handelaren te verrichten, en hoewel de beheerder daartoe een bepaald aantal diensten verricht die verband houden met het beheer van dat programma, is de economische realiteit immers niettemin dat in het kader van dat programma getrouwheidsgeschenken, die zowel de vorm van goederen als die van dienstverrichtingen kunnen hebben, door de leverancier aan de klanten worden geleverd. Bovendien is een dergelijke transactie, bestaande in de levering van getrouwheidsgeschenken, onderworpen aan belasting over de toegevoegde waarde wanneer zij in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Het is juist dat de goederenverkoop en de dienstverrichtingen, op grond waarvan aan klanten punten worden toegekend, enerzijds, en de overdracht van de getrouwheidsgeschenken tegen inwisseling van punten, anderzijds, twee afzonderlijke handelingen vormen. De Zesde richtlijn eist echter, om een goederenlevering of een dienstverrichting als zijnde verricht „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, punt 1, hiervan, te kunnen aanmerken, niet dat de tegenprestatie van die levering of die dienstverrichting rechtstreeks wordt verkregen van degene voor wie zij bestemd is. Artikel 11 A, lid 1, sub a, van die richtlijn bepaalt immers dat de tegenprestatie kan worden verkregen van een derde. Aangezien het inwisselen van punten door de klanten bij de leveranciers, leidt tot een betaling door de beheerder van het getrouwheidsprogramma aan die leveranciers, en die betaling wordt berekend door samentelling van de door de beheerder te betalen vergoedingen, die bestaan uit een vast bedrag voor elk punt dat is ingewisseld tegen (een deel van) de prijs van het getrouwheidsgeschenk, vormt die betaling de tegenprestatie voor de levering van de getrouwheidsgeschenken.

(cf. punten 41?43, 47, 55?57, 65 en dictum)

2. In het kader van een klantenbindingsprogramma waarin de beheerder van het programma die de getrouwheidsgeschenken inkoopt en er dus de eigenaar van is, dat programma exploiteert en die geschenken in ruil voor getrouwheidspunten aan de klanten van de handelaren/sponsors uitreikt, moeten de artikelen 5, 6, 11 A, lid 1, sub a, en 17, lid 2, in de versie van artikel 28 septies, punt 1, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, aldus worden uitgelegd dat betalingen door een sponsor aan de beheerder van dat programma die getrouwheidsgeschenken levert aan klanten, moeten worden aangemerkt als ten dele de, door een derde betaalde, tegenprestatie voor een levering van goederen door de beheerder van dat programma aan die klanten en ten dele de tegenprestatie voor een verrichting van diensten door die beheerder ten behoeve van die sponsor.

Hoewel dat klantenbindingsprogramma is ontwikkeld om de klanten ertoe aan te zetten hun aankopen bij bepaalde handelaren te verrichten, en hoewel de beheerder daartoe een bepaald aantal diensten verricht die verband houden met het beheer van dat programma, is de economische realiteit immers niettemin dat in het kader van dat programma getrouwheidsgeschenken, die de vorm van goederen hebben, door de beheerder aan de klanten worden geleverd. Bovendien is een dergelijke transactie, bestaande in de levering van getrouwheidsgeschenken, onderworpen aan belasting over de toegevoegde waarde wanneer zij in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Het is juist dat de goederenverkoop en de dienstverrichtingen, op grond waarvan aan klanten punten worden toegekend, enerzijds, en de overdracht van de getrouwheidsgeschenken tegen inwisseling van punten, anderzijds, twee afzonderlijke handelingen vormen. De Zesde richtlijn eist echter, om een goederenlevering of een dienstverrichting als zijnde verricht „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, punt 1, hiervan, te kunnen aanmerken, niet dat de tegenprestatie van die levering of die dienstverrichting rechtstreeks wordt verkregen van degene voor wie zij bestemd is. Artikel 11 A, lid 1, sub a, van die richtlijn bepaalt immers dat de tegenprestatie kan worden verkregen van een derde. Aangezien de getrouwheidsgeschenken

door de beheerder van het programma aan de sponsor in rekening worden gebracht tegen de kleinhandelsprijs, vermeerderd met de bezorgkosten die gelden op de plaats van bestelling waar de eigendom wordt overgedragen en de punten worden ingewisseld, onder aftrek van de winstmarge van de beheerder bestaande in het verschil tussen de kleinhandelsprijs en de prijs waarvoor de beheerder de getrouwheidsgeschenken aanschaft, is de betaling door de sponsor aan de beheerder, de tegenprestatie voor de levering van die geschenken.

Wanneer de betalingen door de sponsor aan de beheerder evenwel overeenstemmen met de kleinhandelsprijs van de getrouwheidsgeschenken, vermeerderd met de kosten voor verpakking en verzending, zodat de beheerder een winstmarge behaalt die gelijk is aan het verschil tussen de kleinhandelsprijs van de getrouwheidsgeschenken en de aankoopprijs waartegen de beheerder de getrouwheidsgeschenken aanschaft, bestaat de betaling dus uit twee onderdelen, die elk overeenstemmen met een afzonderlijke prestatie. Bijgevolg vormt de aankoopprijs de tegenprestatie voor de levering van de getrouwheidsgeschenken aan de klanten, terwijl het verschil tussen de door de sponsor betaalde kleinhandelsprijs en de door de beheerder voor de aanschaf van de getrouwheidsgeschenken betaalde aankoopprijs, dat wil zeggen de winst, de tegenprestatie vormt voor de door de beheerder van het programma ten behoeve van de sponsor verrichte diensten.

(cf. punten 22, 41?43, 48, 55?56, 58, 61?63, 65 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

7 oktober 2010 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Maatstaf van heffing – Verkoopbevorderingssysteem – Klantenbindingsprogramma waarbij klanten punten van handelaren kunnen ontvangen die zij kunnen inwisselen voor getrouwheidsgeschenken – Betalingen door beheerder van programma aan deelnemende leveranciers van getrouwheidsgeschenken – Betalingen door handelaar aan beheerder van programma die getrouwheidsgeschenken levert”

In de gevoegde zaken C?53/09 en C?55/09,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het House of Lords (Verenigd Koninkrijk), bij beslissing van 15 december 2008, ingekomen bij het Hof op respectievelijk 6 en 9 februari 2009, in de procedures

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

tegen

Loyalty Management UK Ltd (C?53/09),

Baxi Group Ltd (C?55/09),

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues, kamerpresident, A. Arabadjiev, A. Rosas (rapporteur), U. Lõhmus en P. Lindh, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 21 januari 2010,

gelet op de opmerkingen van:

– Loyalty Management UK Ltd, vertegenwoordigd door G. Sinfield, solicitor, en D. Milne, QC,

– Baxi Group Ltd, vertegenwoordigd door B. Cooper, solicitor, en D. Scorey, barrister,

– de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door L. Seeboruth en S. Hathaway als gemachtigden, bijgestaan door R. Hill, barrister,

– de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis, I. Bakopoulos en M. Tassopoulou als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Afonso en R. Lyal als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 5, 6, 11, A, lid 1, sub a, en 17, lid 2, in de versie van artikel 28 septies, punt 1, 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van twee gedingen van de Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (hierna: „Commissioners”) tegen respectievelijk Loyalty Management UK Ltd (hierna: „LMUK”) (zaak C?53/09), en Baxi Group Ltd (hierna: „Baxi”) (zaak C?55/09) over de kwalificatie, in het kader van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), van de tegenprestatie voor de betalingen door (i) de beheerder van het klantenbindingsprogramma aan de deelnemende leveranciers die de getrouwheidsgeschenken aan de klanten leveren, en door (ii) de handelaar aan de beheerder van het klantenbindingsprogramma die dergelijke geschenken levert.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Volgens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn de levering van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, onderworpen aan de btw.

4 Artikel 5 van die richtlijn luidt:

„1. [A]ls levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

[...]

6. [M]et een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de [btw] is ontstaan. Onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster, worden niet als zodanig beschouwd."

5 Artikel 6 van voornoemde richtlijn bepaalt:

„1. Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

[...]

2. Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

[...]

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.

[...]"

6 In artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn wordt bepaald:

„A. In het binnenland

1. [D]e maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: 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, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden".

7 Artikel 17, lid 2, in de versie van artikel 28 septies, punt 1, van die richtlijn luidt als volgt:

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

a) de [btw] 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;

b) de [btw] welke verschuldigd of voldaan is voor in het binnenland ingevoerde goederen;

c) de [btw] welke overeenkomstig artikel 5, lid 7, sub a, artikel 6, lid 3, en artikel 28 bis, lid 6, verschuldigd is."

8 De artikelen 14, 16, 24, 26, 73, 74 en 168 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), nemen in wezen de bewoordingen van de artikelen 5, 6, 11, A, lid 1, sub a, en 17, lid 2, in de versie van artikel 28 septies, punt 1, van de Zesde richtlijn over.

Nationaal recht

9 Blijkens de stukken die bij het Hof zijn ingediend, zijn de relevante bepalingen van nationaal recht de artikelen 2, 5, 19, 24, 25 en 26 van de Value Added Tax Act 1994 (wet op de btw van 1994), alsmede de bijlagen 4, leden 1 tot en met 5, en 6, lid 6, bij die Act. Deze bepalingen nemen de overeenkomstige artikelen van de Zesde richtlijn over.

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

Zaak C?53/09

10 LMUK beheert een klantenbindingsprogramma. In het kader van dat programma ontvangen klanten, wanneer zij aanzienlijke hoeveelheden goederen of diensten kopen bij de detailhandelaren die aan dat programma deelnemen, punten die zij kunnen inwisselen voor getrouwheidsgeschenken in de vorm van goederen of diensten. Het klantenbindingsprogramma kent vier actoren: de sponsors, in casu de detailhandelaren die klanten ertoe willen aanzetten meer bij hen te kopen, de klanten, de beheerder van het betrokken programma, in casu LMUK, en de deelnemende leveranciers, in casu de ondernemingen die in ruil voor punten getrouwheidsgeschenken aan klanten leveren.

11 De sponsors kennen voor elke aankoop punten toe aan klanten, afhankelijk van het bestede bedrag. Wanneer de klant voldoende punten verzamelt, kan hij in ruil voor zijn punten gratis of met korting een getrouwheidsgeschenk ontvangen. De getrouwheidsgeschenken worden aangeboden door de deelnemende leveranciers.

12 In het kader van dat systeem maken de sponsors voor elk uitgegeven punt een bepaald bedrag over aan LMUK. Ook betalen zij een jaarlijkse vergoeding voor de marketing, de ontwikkeling en het promoten van het betrokken programma. De deelnemende leveranciers ontvangen van LMUK een vast bedrag per ingewisseld punt, de zogeheten „dienstverleningsvergoeding".

13 De deelnemende leveranciers verstrekken aan LMUK een factuur met de btw over voornoemde dienstverleningsvergoeding. Toen LMUK die als voorbelasting betaalde btw wilde aftrekken, besloten de Commissioners dat de betaalde belasting een belasting vormde op een dienstverleningsvergoeding die een betaling inhoudt als tegenprestatie voor handelingen die de deelnemende leveranciers hebben verricht, niet ten behoeve van LMUK, maar ten behoeve van klanten, hoewel deze handelingen, geheel of gedeeltelijk, worden betaald door LMUK. De Commissioners waren daarom van oordeel dat de betrokken dienstverleningsvergoeding een door een derde, in ruil voor de levering van getrouwheidsgeschenken aan klanten, betaalde tegenprestatie was, en dat, bijgevolg, LMUK geen recht had op aftrek van de over die vergoeding betaalde voorbelasting.

14 LMUK heeft tegen die beslissing beroep ingesteld bij het VAT and Duties Tribunal. Dit Tribunal oordeelde dat de door de deelnemende leveranciers in ruil voor punten verrichte leveringen van goederen aan klanten moesten worden aangemerkt als ten behoeve van LMUK verstrekte diensten.

15 De Commissioners hebben tegen dit vonnis beroep ingesteld bij de High Court of Justice (England and Wales). De High Court heeft het vonnis van het VAT and Duties Tribunal vernietigd en geoordeeld dat de deelnemende leveranciers de getrouwheidsgeschenken leverden aan de klanten en dat de betrokken dienstverleningsvergoeding de door een derde, in casu LMUK, betaalde tegenprestatie vormde voor die levering. De Commissioners hebben tevens een „subsidiair argument” aangevoerd voor de High Court of Justice (England and Wales), betrekking hebbend op het geval waarin de getrouwheidsgeschenken uit goederen bestaan, volgens hetwelk LMUK, indien de deelnemende leveranciers dergelijke goederen aan LMUK leverden, over de veronderstelde latere doorlevering van deze goederen aan klanten belasting was verschuldigd krachtens artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn. De High Court of Justice (England and Wales) heeft op het subsidiaire argument in het voordeel van de Commissioners beslist.

16 LMUK heeft de zaak voor de Court of Appeal (England and Wales) gebracht, die het vonnis van de High Court of Justice (England and Wales) vernietigde. De Court of Appeal (England and Wales) was van oordeel dat LMUK de dienstverleningsvergoeding aan de deelnemende leveranciers heeft betaald als tegenprestatie voor de door die leveranciers ten behoeve van LMUK verrichte dienst. LMUK mocht dus de btw over die vergoeding aftrekken.

17 Het House of Lords, waarbij door de Commissioners beroep tot cassatie aanhangig is gemaakt, heeft geoordeeld dat een beslissing van het Hof van Justitie over de uitlegging van richtlijn 2006/112, voorheen de Zesde richtlijn, noodzakelijk is om uitspraak te kunnen doen over het bij hem aanhangige geding.

18 Daarop heeft het House of Lords de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„Wanneer een belastingplichtige (hierna: „beheerder”) een klantenbindingsprogramma beheert waaraan meerdere partijen deelnemen [...] en op grond waarvan de beheerder verschillende overeenkomsten aangaat als volgt:

a) overeenkomsten met verschillende ondernemingen, ‚sponsors’ genaamd, op grond waarvan de sponsors ‚punten’ uitgeven aan hun klanten [...] die goederen of diensten van de sponsors kopen, en op grond van welke overeenkomsten de sponsors betalingen aan de beheerder verrichten;

b) overeenkomsten met de [klanten] op grond waarvan deze onder meer, wanneer zij goederen

en/of diensten van de sponsors kopen, punten ontvangen die zij kunnen inwisselen voor goederen en/of diensten, en

c) overeenkomsten met verschillende ondernemingen (‚deelnemende leveranciers' genaamd), in het kader waarvan de deelnemende leveranciers onder meer erin toestemmen om aan [klanten] die punten inwisselen goederen en/of diensten te leveren tegen een lagere prijs dan anders zou moeten worden betaald of zonder contante betaling, en de beheerder in ruil hiervoor een ‚dienstverleningsvergoeding' betaalt, die wordt berekend aan de hand van het aantal punten dat in de betrokken periode bij de deelnemende leverancier is ingewisseld.

1) Hoe moeten dan de artikelen 14, 24 en 73 van richtlijn 2006/112 [...] (voorheen artikelen 5, 6 en 11, A, lid 1, sub a, van de [Zesde richtlijn] worden uitgelegd wanneer de beheerder betalingen verricht aan de deelnemende leveranciers?

2) Moeten dan deze bepalingen in het bijzonder aldus worden uitgelegd dat betalingen als die van de beheerder aan de deelnemende leveranciers moeten worden beschouwd als:

a) uitsluitend een tegenprestatie voor het verrichten van diensten door de deelnemende leveranciers ten behoeve van de beheerder, of

b) uitsluitend een tegenprestatie voor het leveren van goederen en/of het verrichten van diensten door de deelnemende leveranciers ten behoeve van de [klanten], of

c) deels een tegenprestatie voor het verrichten van diensten door de deelnemende leveranciers ten behoeve van de beheerder en deels een tegenprestatie voor het leveren van goederen en/of het verrichten van diensten door de deelnemende leveranciers ten behoeve van de [klanten]?

3) Indien vraag 2 moet worden beantwoord als hiervoor aangegeven onder c, zodat de dienstverleningsvergoeding een tegenprestatie vormt voor twee door de deelnemende leveranciers verrichte handelingen, te weten één ten behoeve van de beheerder en de andere ten behoeve van de [klanten], wat zijn dan de gemeenschapsrechtelijke criteria om te bepalen hoe een vergoeding als de dienstverleningsvergoeding moet worden verdeeld tussen deze twee transacties?"

Zaak C?55/09

19 Baxi maakt deel uit van een groep van ondernemingen die boilers en daarmee verband houdende verwarmingsproducten vervaardigt. Deze groep van ondernemingen heeft een programma opgezet om klanten, in casu boilerinstallateurs, te binden. Het programma is bedoeld om de installateurs te stimuleren de producten van de groep te kopen. Baxi treedt in het kader van dit programma op als sponsor zoals omschreven in punt 10 van het onderhavige arrest.

20 De klanten die deelnemen aan voornoemd programma ontvangen bij aankoop van producten van Baxi punten die zij kunnen inwisselen voor getrouwheidsgeschenken in de vorm van goederen of diensten. Opgemerkt zij evenwel dat blijkens de verwijzingsbeslissing het hoofdgeding enkel betrekking heeft op getrouwheidsgeschenken in de vorm van goederen.

21 Baxi heeft het beheer van het betrokken klantenbindingsprogramma uitbesteed aan @1 Ltd (hierna: „@1"). Volgens de algemene voorwaarden van dit programma hebben de klanten een contractuele betrekking met Baxi.

22 Het beheer door @1 van het betrokken klantenbindingsprogramma omvat met name de marketing ervoor bij de klanten door middel van catalogi en via internet, de behandeling van verzoeken om inschrijving, het beheer van de rekeningen van de klanten, de keuze, aankoop en

levering van de getrouwheidsgeschenken alsmede de telefonische ondersteuning van de klanten.

23 Een belangrijk verschil tussen dit programma en dat in zaak C?53/09 is dus gelegen in het feit dat @1 de getrouwheidsgeschenken uitzoekt, aankoopt en aan de klanten levert. @1 treedt dus op als beheerder van het klantenbindingsprogramma én als deelnemende leverancier. De getrouwheidsgeschenken worden enkel geleverd in ruil voor punten. Het is niet mogelijk om een getrouwheidsgeschenk te verkrijgen in de vorm van een aankoopkorting. Baxi vergoedt aan @1 de kleinhandelsprijs van de getrouwheidsgeschenken alsmede bepaalde kosten voor specifieke diensten.

24 Baxi heeft verzocht de btw over de door haar aan @1 betaalde bedragen in aftrek te brengen. De Commissioners meenden dat de door Baxi aan @1 betaalde kleinhandelsprijs van de artikelen bestond uit twee delen. Een deel van die prijs vormde de tegenprestatie voor de door @1 ten behoeve van Baxi verrichte diensten, waarvoor zij recht op aftrek van de door @1 gefactureerde belasting had. Het andere gedeelte vormde de tegenprestatie voor de leveringen van, van een derde verkregen, goederen door @1 aan klanten, waarvoor Baxi die belasting niet kon aftrekken.

25 Baxi heeft tegen die beslissing beroep ingesteld bij het VAT and Duties Tribunal. Die rechterlijke instantie heeft het verzoek van Baxi afgewezen op grond dat @1 de getrouwheidsgeschenken leverde aan Baxi, die ze vervolgens zonder tegenprestatie aan de klanten leverde. Baxi kon dus de voorbelasting over de levering van goederen die zij ontving aftrekken, maar was over de latere overdracht aan de klanten van de goederen btw verschuldigd.

26 Baxi is van deze uitspraak in hoger beroep gegaan bij de High Court of Justice (England and Wales), die oordeelde dat @1 de getrouwheidsgeschenken aan de klanten had geleverd en niet aan Baxi, maar dat @1 ook een dienst had verricht ten behoeve van Baxi, welke dienst met name de levering van de goederen aan de klanten omvatte. De door Baxi betaalde prijs vormde de tegenprestatie voor het verrichten van die dienst, zodat Baxi gerechtigd was alle door @1 gefactureerde btw als voorbelasting te behandelen.

27 De Commissioners hebben de zaak voor de Court of Appeal (England and Wales) gebracht, die oordeelde dat Baxi gerechtigd was de btw over haar volledige betaling aan @1 terug te vorderen. Volgens de Court of Appeal moest Baxi worden geacht de volledige betaling te hebben verricht in ruil voor een door @1 ten behoeve van Baxi verrichte dienst die, deels, bestond in de levering van goederen aan klanten, waardoor Baxi's verkoop werd gestimuleerd en klanten werden gebonden, en waarbij Baxi werd ontslagen van haar verplichtingen jegens klanten in het kader van het klantenbindingsprogramma.

28 De Commissioners hebben cassatieberoep ingesteld bij het House of Lords, dat van oordeel was dat een beslissing van het Hof over de uitlegging van richtlijn 2006/112, voorheen de Zesde richtlijn, noodzakelijk was om het bij hem aanhangige geding te beslechten.

29 In deze omstandigheden heeft het House of Lords de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende vragen gesteld:

„Wanneer

a) een belastingplichtige een afzetbevorderingsprogramma beheert dat wordt uitgevoerd door een reclame- en marketingonderneming, op grond van welk programma ‚punten' worden uitgegeven aan de klanten van de belastingplichtige indien zij goederen van de belastingplichtige kopen;

b) klanten de punten inwisselen en hiervoor zonder betaling getrouwheidsgeschenken verkrijgen van de reclame- en marketingonderneming;

c) de belastingplichtige met die andere onderneming is overeengekomen dat hij haar de [...]detailhandelsprijs zal betalen voor de getrouwheidsgeschenken:

1) Hoe moeten dan de artikelen 14, 24, 73 en 168 van [...] richtlijn [2006/112] (voorheen de artikelen 5, 6, 11, A, lid 1, sub a, en 17, lid 2, [in de versie van artikel 28 septies, punt 1] van de Zesde richtlijn) worden uitgelegd met betrekking tot de betalingen door de belastingplichtige aan de andere onderneming?

2) Moeten dan deze bepalingen in het bijzonder aldus worden uitgelegd dat de betalingen van de belastingplichtige aan de andere onderneming moeten worden beschouwd als:

a) uitsluitend een tegenprestatie voor het verrichten van diensten door de andere onderneming ten behoeve van de belastingplichtige;

b) uitsluitend een van een derde verkregen tegenprestatie voor het leveren van goederen door de andere onderneming aan de klanten;

c) deels een tegenprestatie voor het verrichten van diensten door de andere onderneming ten behoeve van de belastingplichtige en deels een tegenprestatie voor het leveren van goederen door de andere onderneming aan de klanten, of

d) een tegenprestatie voor zowel het verrichten van reclame- en marketingdiensten als het leveren van getrouwheidsgeschenken door de andere onderneming aan de belastingplichtige?

3) Indien het antwoord op vraag 2 luidt dat dergelijke betalingen deels moeten worden beschouwd als een tegenprestatie voor het verrichten van diensten door de andere onderneming ten behoeve van de belastingplichtige en deels als een tegenprestatie van een derde, de belastingplichtige, aan de andere onderneming met betrekking tot de levering door de andere onderneming van goederen aan de klanten, wat zijn dan de gemeenschapsrechtelijke criteria om te bepalen hoe de betaling moet worden verdeeld tussen deze twee transacties?”

30 Bij beschikking van de president van het Hof van 11 maart 2009 zijn de zaken C?53/09 en C?55/09 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en voor het arrest.

Opmerkingen vooraf

31 Aangezien de nationale rechter in zijn verwijzingsbeslissingen zowel verwijst naar de Zesde richtlijn als naar richtlijn 2006/112, moet worden opgemerkt dat laatstgenoemde richtlijn is vastgesteld op 28 november 2006 en dat de inwerkingtreding ervan, op 1 januari 2007, dateert van na de feiten in het hoofdgeding. Derhalve dienen de gestelde vragen uitsluitend op basis van de Zesde richtlijn te worden beantwoord.

32 Wat zaak C?53/09 betreft moet voorts worden geconstateerd dat noch in de door de verwijzende rechter gestelde vragen, noch in de discussie voor het Hof is ingegaan op de betrekkingen tussen de sponsors en de beheerder van het klantenbindingsprogramma, te weten LMUK. Bijgevolg beperkt de beoordeling van het Hof zich tot de vragen zoals die door de verwijzende rechter zijn gesteld.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

33 Met zijn vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of, in het kader van een klantenbindingsprogramma als dat wat in de hoofdgedingen aan de orde is:

– betalingen door de beheerder van het betrokken programma aan deelnemende leveranciers die getrouwheidsgeschenken leveren aan klanten, moeten worden aangemerkt, in zaak C?53/09, als de, door een derde betaalde, tegenprestatie voor een levering van goederen aan die klanten, en/of, in voorkomend geval, voor een verrichting van diensten door die deelnemende leveranciers ten behoeve van die klanten, en/of als de tegenprestatie voor een verrichting van diensten door die deelnemende leveranciers ten behoeve van de beheerder van dat programma, en

– betalingen door de sponsor aan de beheerder van het betrokken programma die getrouwheidsgeschenken levert aan klanten, moeten worden aangemerkt, in zaak C?55/09, als de, door een derde betaalde, tegenprestatie voor een levering van goederen door de beheerder van dat programma aan die klanten en/of als de tegenprestatie voor een verrichting van diensten door die beheerder ten behoeve van die sponsor.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

34 In het kader van zaak C?53/09 merkt LMUK op dat de betalingen door haar aan de deelnemende leveranciers de tegenprestatie vormen voor de door die leveranciers ten behoeve van haar verrichte diensten. Genoemde diensten bestaan uit diverse contractuele prestaties, met inbegrip van de bereidheid van de deelnemende leveranciers om aan klanten goederen of diensten te leveren tegen een gereduceerd tarief of om niet.

35 In het kader van zaak C?55/09 betoogt Baxi dat de betalingen door haar aan @1 de tegenprestatie zijn voor de diensten die laatstgenoemde ten behoeve van haar heeft verricht. Het gaat om diverse reclamediensten, waaronder de levering van getrouwheidsgeschenken aan klanten en de verstrekking van informatie over de klantenkring van Baxi.

36 Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Griekse regering en de Europese Commissie moeten, in zaak C?53/09, de betalingen door LMUK aan de deelnemende leveranciers worden aangemerkt als de, door een derde – te weten LMUK – betaalde, tegenprestatie voor de door de deelnemende leveranciers aan klanten geleverde goederen en/of, afhankelijk van de aard van het getrouwheidsgeschenk, voor de verrichting van diensten door die deelnemende leveranciers ten behoeve van die klanten.

37 In zaak C?55/09 zijn bovengenoemde regeringen en de Commissie van mening dat de betalingen door Baxi aan @1 moeten worden aangemerkt als de, door een derde – te weten Baxi – betaalde, tegenprestatie voor een goederenlevering door @1 aan klanten. Niettemin zijn de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie het erover eens dat een deel van de betalingen door Baxi aan @1, te weten het verschil tussen de, door Baxi aan @1 betaalde, kleinhandelsprijs van de getrouwheidsgeschenken en de aankoopprijs waarvoor @1 die geschenken heeft aangeschaft, de tegenprestatie vormt voor de diensten die deze onderneming ten behoeve van Baxi heeft verricht.

Antwoord van het Hof

38 Er zij aan herinnerd dat het gemeenschappelijk btw-stelsel berust op het beginsel dat tot en met de kleinhandelsfase van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties dat tijdens het productie? en distributieproces vóór de fase van heffing

plaatsvond (zie met name arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, Jurispr. blz. I?9373, punt 21).

39 Ook zij eraan herinnerd dat de inaanmerkingneming van de economische realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van btw vormt (zie, enerzijds, wat het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening in het kader van de btw betreft, arresten van 20 februari 1997, DFDS, C?260/95, Jurispr. blz. I?1005, punt 23, en 28 juni 2007, Planzer Luxembourg, C?73/06, Jurispr. blz. I?5655, punt 43, alsmede, anderzijds, wat degene voor wie de goederenlevering bestemd is, betreft, naar analogie, arrest van 6 februari 2003, Auto Lease Holland, C?185/01, Jurispr. blz. I?1317, punten 35 en 36).

40 Gelet op deze overwegingen dient, om de gestelde vragen te beantwoorden, ten eerste, te worden vastgesteld wat de aard is van de handelingen die zijn verricht in het kader van de klantenbindingsprogramma's die in de hoofdgedingen aan de orde zijn.

41 Blijkens de verwijzingsbeslissingen zijn de betrokken klantenbindingsprogramma's ontwikkeld om de klanten ertoe aan te zetten hun aankopen bij bepaalde handelaren te verrichten. Daartoe verrichten, in zaak C?53/09, LMUK en, in zaak C?55/09, @1 een bepaald aantal diensten die verband houden met het beheer van die programma's.

42 De economische realiteit is niettemin dat in het kader van die programma's getrouwheidsgeschenken, die de vorm kunnen hebben zowel van goederen als, in zaak C?53/09, van dienstverrichtingen, door de deelnemende leveranciers aan de klanten worden geleverd.

43 Om vast te stellen of die transactie, bestaande in de levering van getrouwheidsgeschenken, onderworpen is aan btw, moet worden nagegaan of zij, overeenkomstig artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, een goederenlevering of een dienstverrichting vormt die in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.

44 Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

45 Uit de bewoordingen van deze bepaling blijkt dat het begrip levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar zich uitstrekt tot elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij, die de wederpartij machtigt daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken (zie arrest van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, Jurispr. blz. I?285, punt 7, en arrest Auto Lease Holland, reeds aangehaald, punt 32).

46 Artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn omschrijft het begrip dienstverrichting als elke handeling die geen levering van een goed is.

47 Uit de verwijzingsbeslissing in zaak C?53/09 blijkt dat LMUK overeenkomsten aangaat met de deelnemende leveranciers, krachtens welke LMUK, wanneer die leveranciers in ruil voor punten getrouwheidsgeschenken leveren aan klanten, de leveranciers voor die punten een overeengekomen waarde betaalt. Krachtens de overeenkomst tussen LMUK en elke deelnemende leverancier, ontvangen de deelnemende leveranciers de betaling van LMUK dus slechts op voorwaarde dat zij getrouwheidsgeschenken aan de klanten leveren, welke geschenken niet alleen de vorm kunnen aannemen van materiële goederen, maar ook van diensten. Alleen op deze manier kunnen zij immers de punten ontvangen die later leiden tot betaling door LMUK.

48 Uit de verwijzingsbeslissing in zaak C?55/09 blijkt eveneens dat @1 de getrouwheidsgeschenken inslaat en dat de voorraad geschenken haar eigendom is. Derhalve heeft @1 niet slechts het recht om de getrouwheidsgeschenken over te dragen aan de klanten alsof zij daarvan de eigenaar is, maar is zij feitelijk de eigenaar ervan. Ook volgt uit de verwijzingsbeslissing dat @1 de getrouwheidsgeschenken aan de klanten uitreikt.

49 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, in de hoofdgedingen, de deelnemende leveranciers aan de klanten goederen hebben geleverd, in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn, en, in zaak C?53/09, ook diensten ten behoeve van hen hebben verricht, in de zin van artikel 6, lid 1, van die richtlijn.

50 Ten tweede moet worden nagegaan of deze handelingen zijn verricht onder bezwarende titel.

51 Dienaangaande volgt uit de rechtspraak dat een goederenlevering of een dienstverrichting „onder bezwarende titel”, in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, onderstelt dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het geleverde goed of de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde (zie met name, in het kader van dienstverrichtingen, arrest van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Jurispr. blz. 1443, punt 12).

52 Om te beoordelen of er sprake is van een tegenprestatie en, zo ja, of er een verband bestaat tussen die tegenprestatie en het geleverde goed of de verrichte dienst, zij opgemerkt dat de prijs die de klanten betalen, in zaak C?53/09, aan de sponsors voor de goederen of de diensten en, in zaak C?55/09, aan Baxi voor de goederen, steeds gelijk is, ongeacht of deze klanten deelnemen aan de klantenbindingsprogramma’s of niet.

53 Binnen die context zij eraan herinnerd dat het Hof in het kader van een klantenbindingsprogramma krachtens hetwelk een petroleummaatschappij goederen gaf aan kopers van brandstof tegen inwisseling van punten die zij naar verhouding van de gekochte hoeveelheid hadden ontvangen bij betaling van de detailhandelsprijs van de brandstof aan de pomp, heeft geoordeeld dat het argument van de petroleummaatschappij dat een gedeelte van de door de kopers van brandstof betaalde prijs in werkelijkheid de waarde vertegenwoordigde van de punten of van de tegen die punten ingewisselde goederen, aangezien de koper van de brandstof, ongeacht of hij de punten aanvaardde of niet, dezelfde detailhandelsprijs diende te betalen, niet kon worden aanvaard (zie in die zin arrest van 27 april 1999, Kuwait Petroleum, C?48/97, Jurispr. blz. I?2323, punt 31).

54 Het Hof stelde namelijk vast dat de verkoop van brandstof, op grond waarvan punten aan klanten werden toegekend, enerzijds, en de overdracht van goederen tegen inwisseling van die punten, anderzijds, twee afzonderlijke handelingen vormden (zie in die zin arrest Kuwait Petroleum, reeds aangehaald, punt 28).

55 Hieruit volgt dus dat, in de hoofdgedingen, de goederenverkoop en de dienstverrichtingen, op grond waarvan aan klanten punten worden toegekend, enerzijds, en de overdracht van de getrouwheidsgeschenken tegen inwisseling van punten, anderzijds, twee afzonderlijke handelingen vormen.

56 Zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk opmerkt, vereist de Zesde richtlijn, om goederenlevering of een dienstverrichting te kunnen aanmerken als zijnde verricht „onder bezwarende titel”, in de zin van artikel 2, punt 1, hiervan, echter niet dat de tegenprestatie van die levering of die dienstverrichting rechtstreeks wordt verkregen van degene voor wie zij bestemd is. Artikel 11, A, lid 1, sub a, van die richtlijn bepaalt immers dat de tegenprestatie kan worden

verkregen van een derde.

57 Dienaangaande blijkt uit de verwijzingsbeslissing in zaak C?53/09 dat het inwisselen van punten door de klanten bij de deelnemende leveranciers, leidt tot betaling door LMUK aan die leveranciers. Die betaling wordt berekend door samentelling van de vergoedingen, die bestaan uit een vast bedrag voor elk punt dat is ingewisseld tegen (een deel van) de prijs van het getrouwheidsgeschenk. Binnen die context moet, zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt, worden vastgesteld dat die betaling de tegenprestatie is voor de levering van de getrouwheidsgeschenken.

58 In zaak C?55/09 blijkt eveneens uit de verwijzingsbeslissing dat de getrouwheidsgeschenken door @1 bij Baxi in rekening worden gebracht tegen de kleinhandelsprijs, vermeerderd met de bezorgkosten die gelden op de plaats van bestelling waar de eigendom is overgedragen en de punten zijn ingewisseld. Derhalve is de betaling door Baxi, onder aftrek van de winstmarge van @1 bestaande in het verschil tussen de kleinhandelsprijs en de prijs waarvoor @1 de getrouwheidsgeschenken aanschaft, de tegenprestatie voor de levering van die geschenken.

59 In zaak C?55/09 merkt Baxi evenwel op dat de tegenprestatie voor de betaling niet overeenstemt met een goederenlevering, maar met een complexe dienst op het gebied van de reclame, binnen het kader waarvan de levering van getrouwheidsgeschenken aan klanten één van de diensten vormt, naast andere diensten.

60 In dit verband blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat wanneer een handeling uit een reeks elementen en handelingen bestaat, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt, teneinde te bepalen of het om twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel om één prestatie gaat, en of, in dit laatste geval, deze prestatie als levering van goederen dan wel als dienstverrichting moet worden gekwalificeerd (zie in die zin arrest van 29 maart 2007, Aktiebolaget NN, C?111/05, Jurispr. blz. I?2697, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61 Uit de verwijzingsbeslissing in zaak C?55/09 blijkt dat de betalingen door Baxi aan @1 overeenstemmen met de kleinhandelsprijs van de getrouwheidsgeschenken, vermeerderd met de kosten voor verpakking en verzending, zodat @1 een winstmarge behaalt die gelijk is aan het verschil tussen de kleinhandelsprijs van de getrouwheidsgeschenken en de aankoopprijs waarvoor zij de getrouwheidsgeschenken aanschaft.

62 Een betaling zoals die welke in het hoofdgeding in zaak C?55/09 aan de orde is, bestaat dus, zoals overigens zowel de regering van het Verenigd Koninkrijk als de Commissie erkennen, uit twee onderdelen en elk van deze onderdelen stemt overeen met een afzonderlijke prestatie.

63 Bijgevolg vormt de aankoopprijs de tegenprestatie voor de levering van de getrouwheidsgeschenken aan de klanten, terwijl het verschil tussen de door Baxi betaalde kleinhandelsprijs en de door @1 voor de aanschaf van de getrouwheidsgeschenken betaalde aankoopprijs, dat wil zeggen de winst, de tegenprestatie vormt voor de door @1 ten behoeve van Baxi verrichte diensten.

64 Daarentegen heeft, in het kader van zaak C?53/09, LMUK in haar schriftelijke en haar mondelinge opmerkingen gesteld dat de betalingen door haar aan de deelnemende leveranciers niet de tegenprestatie zijn voor twee of meer afzonderlijke prestaties. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter, na te gaan of dit het geval is.

65 Gelet op het voorgaande dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat, in het

kader van een klantenbindingsprogramma als dat wat in de hoofdgedingen aan de orde is, de artikelen 5, 6, 11, A, lid 1, sub a, en 17, lid 2, in de versie van artikel 28 septies, punt 1, van de Zesde richtlijn, aldus moeten worden uitgelegd dat:

– betalingen door de beheerder van het betrokken programma aan deelnemende leveranciers die getrouwheidsgeschenken leveren aan klanten, in zaak C?53/09 dienen te worden aangemerkt als de, door een derde betaalde, tegenprestatie voor een levering van goederen aan die klanten, of, in voorkomend geval, voor een verrichting van diensten ten behoeve van die klanten. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter, na te gaan of die betalingen ook de tegenprestatie omvatten voor een dienstverrichting die een afzonderlijke prestatie vormt, en

– betalingen door de sponsor aan de beheerder van het betrokken programma die getrouwheidsgeschenken levert aan klanten, in zaak C?55/09 ten dele dienen te worden aangemerkt als de, door een derde betaalde, tegenprestatie voor een levering van goederen aan die klanten en ten dele als de tegenprestatie voor een verrichting van diensten door de beheerder van dat programma ten behoeve van die sponsor.

Kosten

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

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

In het kader van een klantenbindingsprogramma als dat wat in de hoofdgedingen aan de orde is, moeten de artikelen 5, 6, 11, A, lid 1, sub a, alsmede 17, lid 2, in de versie van artikel 28 septies, punt 1, 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, aldus worden uitgelegd dat

– **betalingen door de beheerder van het betrokken programma aan deelnemende leveranciers die getrouwheidsgeschenken leveren aan klanten, in zaak C?53/09 dienen te worden aangemerkt als de, door een derde betaalde, tegenprestatie voor een levering van goederen aan die klanten, of, in voorkomend geval, voor een verrichting van diensten ten behoeve van die klanten. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter, na te gaan of die betalingen ook de tegenprestatie omvatten voor een dienstverrichting die een afzonderlijke prestatie vormt, en**

– **betalingen door de sponsor aan de beheerder van het betrokken programma die getrouwheidsgeschenken levert aan klanten, in zaak C?55/09 ten dele dienen te worden aangemerkt als de, door een derde betaalde, tegenprestatie voor een levering van goederen aan die klanten en ten dele als de tegenprestatie voor een verrichting van diensten door de beheerder van dat programma ten behoeve van die sponsor.**

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.