

|

61999C0380

Conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl van 6maart2001. - 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

Conclusie van de advocaat generaal

I - Inleiding

1. In deze zaak legt het Bundesfinanzhof het Hof de vraag voor, of de maatstaf van heffing voor de levering van een premie in natura, die aan de ontvanger wordt toegezonden voor het aanbrengen van een nieuwe klant, volgens 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 (hierna: Zesde richtlijn") naast de aankoopprijs van de premie ook de verzendkosten omvat.

II - Rechtskader

A - Gemeenschapsrecht

2. Volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn omvat de maatstaf van heffing 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 [...]."

3. In lid 2 van deze bepaling worden verschillende elementen genoemd die in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen, waaronder krachtens sub b bijkomende kosten, zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, die de leverancier in rekening brengt aan de koper of de ontvanger. Uitgaven die bij afzonderlijke overeenkomst zijn geregeld mogen door de lidstaten als bijkomende kosten worden beschouwd."

B - Nationaal recht

4. In § 3 van het Duitse Umsatzsteuergesetz 1980 (wet op de omzetbelasting, hierna: UStG") worden de aan omzetbelasting (hierna: BTW") onderworpen handelingen gedefinieerd; het twaalfde lid van deze bepaling bevat de volgende regeling met betrekking tot ruiltransacties: 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."

5. Voorts luidt § 10, lid 2, tweede volzin, UStG, betreffende de maatstaf van heffing bij ruil en vormen van ruil: Bij ruil, met ruil vergelijkbare handelingen en inbetalinggeving geldt de waarde van elke handeling als tegenprestatie voor de andere handeling."

III - Feiten en hoofdgeding

6. Verzoekster in het hoofdgeding, Bertelsmann AG (hierna: 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 premies in natura, zoals boeken, platen en fietsen, aan bestaande klanten die nieuwe klanten als nieuwe leden aanbrachten. Zij kochten de premies in bij niet tot de groep behorende leveranciers en namen de kosten op zich van de verzending van die premies aan de bemiddelaars.

7. Het Finanzamt Wiedenbrück, verweerder in het hoofdgeding, heeft in de belastingaanslagen betreffende de boekjaren 1985 tot en met 1990 naast de aankooprijzen van de premies ook de door de vennootschappen gedragen verzendkosten opgenomen.

8. Daar Bertelsmann van mening was dat het opnemen van de verzendkosten in de maatstaf van heffing voor de levering van de premies niet in overeenstemming met de Zesde richtlijn was, stelde zij rechtstreeks beroep in bij het Finanzgericht. Dit verwierp het beroep op grond dat bij de noodzakelijke raming van de maatstaf van heffing bij met ruil vergelijkbare handelingen overeenkomstig § 10, lid 2, tweede volzin, UStG naast de aankooprijzen van de premies in natura ook rekening moet worden gehouden met de verzendkosten voor de levering van die premies. Anders dan verzoekster aanvoerde, was dit niet in strijd met artikel 11, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn.

9. Tegen de beslissing van het Finanzgericht stelde Bertelsmann bij het Bundesfinanzgericht beroep in Revision" in, waarin zij betoogde dat de uitlegging van § 10, lid 1 en lid 2, tweede volzin, UStG, door het Finanzgericht in strijd was met artikel 11, A, lid 1, sub a en lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn en bovendien niet strookte met het arrest van het Hof in de zaak Empire Stores, volgens hetwelk de maatstaf van heffing alleen de aankooprijzen van de premie in natura omvat, maar niet de bijkomende kosten.

10. Aangezien het Bundesfinanzhof van mening was dat het Hof zich over de vraag van de relevantie van de bijkomende kosten voor de maatstaf van heffing, zoals deze in het onderhavige geval van met ruil vergelijkbare handelingen aan de orde is, in de zaken Naturally Yours Cosmetics en Empire Stores niet duidelijk heeft uitgesproken, heeft het de procedure geschorst en bij beschikking van 5 augustus 1999 het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

11. 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 aankooprijzen van de premie in natura ook de verzendkosten?

IV - Argumenten van partijen

12. Bertelsmann stelt dat de maatstaf van heffing voor de levering van een premie in natura, die aan de ontvanger voor het aanbrengen van een nieuwe klant wordt toegezonden, alleen de aankoopprijs van de premie omvat, zonder de verzendkosten. Dit volgt uit het arrest in de zaak *Empire Stores*, waarin het Hof heeft vastgesteld dat voor de maatstaf van heffing alleen de aankoopprijs bepalend is en niet enig ander bedrag, zoals bijvoorbeeld de aankoopprijs vermeerderd met de verzendkosten. Ofschoon het in de zaak *Empire Stores* om een postorderbedrijf ging, zodat verzendkosten onvermijdelijk waren, heeft het Hof deze niet tot de maatstaf van heffing gerekend.

Voorts betoogt Bertelsmann dat inaanmerkingneming van alleen de aankoopprijs overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn ook objectief gerechtvaardigd is, omdat het in casu een met ruil vergelijkbare handeling betreft, waarbij de als maatstaf van heffing dienende tegenwaarde van de levering van premies in natura volgens de arresten *Empire Stores* en *Naturally Yours Cosmetics* een subjectieve waarde is, namelijk de feitelijk ontvangen tegenprestatie, in casu het aanbrengen van nieuwe klanten. Aangezien de subjectieve waarde moeilijk kan worden vastgesteld, moet alleen rekening worden gehouden met de aankoopprijs van de premie. Deze premies worden immers niet alleen voor het aanbrengen van nieuwe klanten aan bestaande klanten toegezonden, doch dienen er eveneens toe het bestand van bestaande klanten te cultiveren en te behouden. Bertelsmann wijst er ook op dat postorderbedrijven niet verplicht zijn de verzendkosten door te berekenen, en dat daarvan veelal wordt afgezien, althans vanaf een bepaalde minimumorder.

Ten slotte betoogt Bertelsmann dat verzendkosten niet als bijkomende kosten overeenkomstig artikel 11, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn moeten worden beschouwd, omdat zij deze in het onderhavige geval als dienstverleenster voor eigen rekening neemt en niet door haar afnemers, dat wil zeggen de bestaande klanten die als bemiddelaar zijn opgetreden, laat betalen.

13. De andere deelnemers aan de procedure - de Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk alsmede de Commissie - zijn daarentegen in wezen van oordeel dat de maatstaf van heffing de aankoopprijs én de verzendkosten moet omvatten.

14. Evenals Bertelsmann is de Commissie van mening dat artikel 11, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn, dat eerst moet worden onderzocht, niet van toepassing is.

Het volgens haar bij uitsluiting relevante artikel 11, A, lid 1, sub a, verwijst voor de maatstaf van heffing naar de tegenprestatie". Dit begrip moet overeenkomstig de arresten *Naturally Yours Cosmetics*, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* en *Empire Stores* worden uitgelegd. Volgens de Commissie blijkt uit deze rechtspraak dat voor vaststelling van de maatstaf van heffing naar de waarde van de dienst de volgende voorwaarden gelden: ten eerste moet er een rechtstreeks verband bestaan tussen de goederenlevering en de als tegenprestatie ontvangen dienst; ten tweede moet de waarde van de dienst in geld kunnen worden uitgedrukt; ten derde moet de subjectieve waarde van de tegenprestatie als maatstaf van heffing gelden, omdat die maatstaf moet overeenkomen met de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie.

De Commissie is van mening dat in casu, gezien het arrest *Empire Stores*, aan de eerste twee criteria is voldaan. Het aanbrengen van klanten is in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn de tegenprestatie voor de levering van de premie in natura.

Aangaande de bepaling van de subjectieve waarde van de tegenprestatie - het derde criterium - is enkel beslissend welke kosten bij de leverancier ontstaan teneinde de in ruil voor zijn levering gewenste dienst te verkrijgen. Gezien het arrest *Naturally Yours Cosmetics* behoren daartoe alle kosten die de leverancier moet maken om dit doel te bereiken, in het onderhavige geval derhalve

eveneens de door de leverancier voor zijn rekening genomen verzendkosten.

Voorts betoogt de Commissie dat het Hof zich in de zaak *Empire Stores* wegens de aard van de vraagstelling niet expliciet over het in de berekening betrekken van de verzendkosten heeft uitgelaten, zodat haar opvatting niet met dat arrest in strijd is. Integendeel, uit dat arrest kan zonder enige twijfel worden afgeleid dat dergelijke bijkomende prestaties in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen.

15. De Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk zijn het in wezen met deze posita van de Commissie eens.

16. Refererend aan de rechtspraak van het Bundesfinanzhof betoogt de Duitse regering bovendien dat de tegenprestatie voor de geslaagde klantenwerving bestaat in een hoofdprestatie (premie in natura) en een bijkomende prestatie (verzending), zodat ook tussen het aanbrengen van klanten en de verzending het vereiste rechtstreekse verband bestaat. Deze opvatting vindt steun in het arrest van het Hof in de zaak *Card Protection Plan*, waaruit volgt dat een bijkomende prestatie het lot van de hoofdprestatie deelt. De verschuldigde tegenprestatie vormt één geheel en het zou onrealistisch zijn om bij de juridische beoordeling een kunstmatig onderscheid te maken tussen de verzending en de levering.

Deze verbondenheid met de hoofdprestatie betekent dat op de verzendingsprestatie dezelfde criteria moeten worden toegepast als op de levering van de premie in natura. Ook voor de verzendingsprestatie moet een waarde worden vastgesteld, die die de verzender daaraan toekent, en deze waarde moet op grond van het arrest *Empire Stores* overeenkomen met de door de verzender daaraan bestede kosten.

17. Ten slotte betogen de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk 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 mededingingsneutraal moet zijn. Ware dit anders, zou het resultaat een onbelast eindverbruik zijn. De BTW moet in economisch opzicht zo 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 geldbedrag dat eveneens de verzendkosten dekt.

18. Naar het oordeel van de regering van het Verenigd Koninkrijk omvat de subjectieve waarde van de bemiddelingsdienst voor de belastingplichtige de aankoop- en de verzendkosten, zodat de som daarvan de maatstaf van heffing vormt. In de opvatting van Bertelsmann daarentegen weerspiegelt de maatstaf van heffing niet de volledige subjectieve waarde van de door de belastingplichtige verrichte tegenprestatie voor de bemiddelingsdienst, waardoor het BTW-stelsel van de Zesde richtlijn wordt vertekend en de deur wordt opengezet voor belastingontwijking bij leveringen in natura, omdat de maatstaf van heffing op een te laag bedrag wordt vastgesteld.

19. Aangaande de maatstaf van heffing voert de regering van het Verenigd Koninkrijk voorts aan dat artikel 11, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn bevestigt dat de kosten van vervoer en verzending in aanmerking moeten worden genomen, en zij betwist in zoverre Bertelsmanns uitlegging van het arrest *Empire Stores*, die met dit artikel in tegenspraak zou zijn. In de zaak *Empire Stores* zijn aan het Hof alleen vragen gesteld over de waardebepaling van een goederenlevering als tegenprestatie voor het verrichten van diensten, terwijl het in de onderhavige zaak gaat om een gemengde levering, namelijk de levering van premies in natura en de verzending ervan.

Ofschoon het aan de nationale rechter staat om te beslissen of er sprake is van een gemengde dienst, volgt toch duidelijk uit de door de verwijzende rechter meegedeelde feiten dat dit hier inderdaad het geval is. Bijgevolg levert de belastingplichtige goederen die moeten worden gewaardeerd volgens de beginselen van het arrest *Empire Stores*. Bovendien biedt de

belastingplichtige zijn bestaande klanten de dienst van de toezending van die goederen aan. Bijgevolg wordt de maatstaf van heffing gevormd door de gezamenlijke waarde van de twee elementen van de gemengde dienst.

V - Beoordeling

20. In deze zaak moet worden uitgemaakt of de kosten van de verzending van premies in natura - een dienst - moeten worden opgenomen in de maatstaf van heffing volgens artikel 11, A, van de Zesde richtlijn, wanneer als tegenprestatie niets anders dan een dienst in aanmerking komt.

21. Alvorens op artikel 11, A, lid 1, sub a, kan worden ingegaan, moet volgens het arrest van het Hof in de zaak Boots Company eerst worden gezien of artikel 11, A, lid 2, sub b, van toepassing is.

22. De verzendkosten waar het in deze zaak om gaat, zijn weliswaar vervoerskosten in de zin van artikel 11, A, lid 2, sub b, doch volgens deze bepaling moet de dienstverlener deze kosten wel aan de afnemer of de ontvanger van de dienst in rekening brengen. Deze regeling heeft waarschijnlijk een tweeledige betekenis: enerzijds ervoor te zorgen dat alleen die tegenprestatie die de belastingplichtige daadwerkelijk heeft ontvangen - zonder verder onderzoek - in de maatstaf van heffing wordt opgenomen; anderzijds wordt van de belastingplichtige een bepaalde handelwijze verlangd, zoals de woorden in rekening brengt" aangeven.

23. Aangezien Bertelsmann in deze zaak de verzendkosten niet aan de ontvanger van de premie in rekening brengt", komt artikel 11, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn als grondslag voor de vaststelling van de maatstaf van heffing te vervallen.

24. Volgens de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing bij de levering van een goed of dienst de daadwerkelijk daarvoor ontvangen tegenprestatie. Volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, omvat de maatstaf van heffing immers alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handeling als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde". Voor de dienst van de verzending moet daarom worden nagegaan, of de verzender daarvoor een tegenprestatie heeft ontvangen en wat de waarde daarvan is. Wanneer de dienst van de bemiddelaar niet tevens de beloning voor de verzending is, is die verzending een gratis dienst die geen belastbare levering in de zin van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn oplevert en die eveneens voor de maatstaf van heffing krachtens artikel 11, A, lid 1, sub a, buiten beschouwing blijft.

25. Wat de opneming van verzendkosten betreft hebben alle partijen verwezen naar de zaak Empire Stores, zij het dat over de strekking van het arrest verschillend wordt gedacht.

26. Ik moet er allereerst op wijzen dat blijkens het dossier van het hoofdgeding in de zaak Empire Stores de partijen niet zijn ingegaan op het verzenden van de premies of op de verzendkosten, doch alleen op de premies als zodanig. Terwijl verzoekster zich baseerde op de kostprijs daarvan, beriep de verwerende fiscus zich op de prijs die verzoekster voor de betrokken artikelen in rekening zou hebben gebracht indien zij ze in haar verkoopcatalogus had aangeboden.

27. Het is in deze context dat de eerste prejudiciële vraag in de zaak Empire Stores moet worden begrepen. Daarmee wilde het verwijzende gerecht in wezen vernemen wat de tegenprestatie van de levering van premies in natura is, wanneer deze niet het geldbedrag is dat aan de leverancier moet worden betaald voor de bij hem uit zijn catalogus bestelde goederen. Pas de tweede prejudiciële vraag had betrekking op de maatstaf van heffing en noemde daarvoor verschillende alternatieven: de betaalde aankoopprijs, de hypothetische verkoopprijs of een andere, en zo ja, welke maatstaf".

28. Wanneer het Hof in het arrest Empire Stores verwijst naar de levering" van goederen, bedoelt het daarmee de levering van het goed in strikte zin. Aangezien het Hof op de verzending niet

nader is ingegaan, bestond er geen enkele reden waarom het zich zou uitlaten over de kosten van de verzending.

29. Het Hof heeft zich derhalve noch vóór noch tegen de opneming van de verzendkosten in de maatstaf van heffing uitgesproken.

30. Derhalve moet nu worden onderzocht waarin in casu de tegenwaarde bestaat die als maatstaf van heffing dient. Het Hof heeft in het arrest *Empire Stores* met verwijzing naar het arrest *Naturally Yours Cosmetics* vastgesteld dat de tegenprestatie van 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". Aangezien in de Zesde richtlijn leveringen en diensten op dezelfde wijze worden behandeld, gelden deze criteria eveneens voor diensten.

31. Eerst moet worden nagegaan of de bemiddeling, dat wil zeggen de dienst die door de bestaande klanten wordt verricht, in rechtstreeks verband staat met de premie in natura en met de verzending daarvan. Zoals uit het arrest *Naturally Yours Cosmetics* blijkt, kan een dienst in beginsel de tegenprestatie van een levering vormen.

32. Volgens vaste rechtspraak is sprake van een rechtstreeks verband, wanneer twee prestaties zodanig tegenover elkaar staan dat de ene prestatie de voorwaarde is voor de andere.

33. Zoals het Hof al in het arrest *Empire Stores* heeft beslist, bestaat tussen de levering van een premie in natura en het aanbrengen van een potentiële klant een rechtstreeks verband.

34. Wij moeten echter nog bezien, of ook de dienst van de verzending onder bezwarende titel plaatsvindt, dat wil zeggen of deze eveneens in rechtstreeks verband staat met het aanbrengen van een nieuwe klant.

35. In zoverre kan ervan worden uitgegaan dat de verzending een bijkomende prestatie is bij de hoofddienst, de levering van de premie in natura. In het arrest *Card Protection Plan* is immers beslist: Een dienst moet worden beschouwd als bijkomend bij een hoofddienst, wanneer hij voor de klanten geen doel op zich is, doch een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken." Zo gezien, vormen de premie in natura en de verzending tezamen een enkele handeling, waarvan de tegenprestatie het aanbrengen van nieuwe klanten is.

36. Wanneer een nieuwe klant is aangebracht, heeft de bestaande klant recht op de premie in natura alsmede op de verzending daarvan. Aldus bestaat niet alleen tussen de premie in natura en het aanbrengen van nieuwe klanten een rechtstreeks verband, doch eveneens tussen de verzending en het aanbrengen van nieuwe klanten.

37. Ook een voor het belastingrecht fundamentele economische overweging pleit voor de meetelling van de verzending. In het economisch verkeer worden prestaties namelijk in het algemeen niet om niet verricht.

38. Op grond van een en ander moet derhalve worden vastgesteld dat de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, de waarde van de premie in natura en de waarde van de verzending omvat.

39. Aangezien is voldaan aan de voorwaarde dat de waarde van de dienst, in casu derhalve de verzending, in geld kan worden uitgedrukt, kan thans de volgens het arrest *Naturally Yours Cosmetics* relevante subjectieve waarde van de tegenprestatie worden berekend.

40. Volgens het arrest *Empire Stores* is deze subjectieve waarde de waarde welke de begunstigde van de dienst die de tegenprestatie voor de goederenlevering vormt, toekent aan de diensten

waarvan hij zich wil verzekeren". Deze waarde moet overeenkomen met het bedrag dat hij bereid is daaraan te besteden".

41. In de eerste plaats moet dus worden uitgegaan van de ontvanger van de dienst, om vast te stellen wat de verlener van de dienst feitelijk als tegenprestatie heeft verricht. In de tweede plaats moet de waarde van die tegenprestatie in beginsel ten minste de uitgaven omvatten die voor die dienst zijn gemaakt.

42. Overigens is dit een methode die ook in de Zesde richtlijn wordt gehanteerd. Zij geldt bijvoorbeeld voor diensten die niet tegen betaling van een geldsom worden verricht, derhalve voor de zogenoemde gelijkgestelde diensten in de zin van artikel 6, lid 2. Voor deze diensten is de maatstaf van heffing krachtens artikel 11, A, lid 1, sub c, het bedrag van de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven.

43. In casu moeten voor de dienst van de verzending als basis worden genomen de daarvoor gemaakte uitgaven, derhalve de verzendkosten.

44. Hiervoor pleit ten slotte ook de opvatting van de Duitse regering en van de regering van het Verenigd Koninkrijk, te weten dat het buiten beschouwing laten van de verzendkosten in strijd zou zijn met het beginsel dat de BTW-heffing uniform en mededingingsneutraal dient te zijn. Het verzenden van een premie in natura, waarvoor de ontvanger van het goed een dienst heeft verricht, behoort fiscaal niet anders te worden behandeld dan het verzenden van een goed dat door de ontvanger wordt betaald.

45. De maatstaf van heffing voor de levering van een premie in natura, die aan de ontvanger wordt toegezonden voor het aanbrengen van een nieuwe klant, omvat daarom krachtens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn naast de aankoopprijs van de premie in natura ook de verzendkosten.

VI - Conclusie

46. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

De maatstaf van heffing voor de levering van een premie in natura, die aan de ontvanger wordt toegezonden voor het aanbrengen van een nieuwe klant, omvat krachtens 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 eveneens de verzendkosten."