

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
F. G. JACOBS

van 20 september 2001 <sup>1</sup>

1. Deze zaak betreft de vraag hoe de berekeningsgrondslag voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) moet worden vastgesteld wanneer, in het kader van een reclamecampagne, de eerste leverancier van een product een detailhandelaar de prijskorting vergoedt die deze aan zijn klanten heeft verleend in ruil voor een door de eerste leverancier afgegeven coupon of bon, maar de keten tussen de eerste leverancier en de detailhandelaar nog één of meer handelaren omvat en de prijzen die door en aan die andere tussenhandelaren worden betaald, door de vergoeding niet worden beïnvloed.

2. De Commissie is, in het bijzonder gelet op het arrest van het Hof in de zaak Elida Gibbs<sup>2</sup> van mening dat de Duitse autoriteiten door in die omstandigheden niet te voorzien in herziening van de maatstaf van heffing voor de eerste leverancier, de krachtens de Zesde BTW-richtlijn<sup>3</sup> op hen rustende verplichtingen niet zijn nagekomen.

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Arrest van 24 oktober 1996, C-317/94, Jurispr. blz. I-5339.

3 — 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”).

Rechtskader

*Het BTW-stelsel in het algemeen*

Het BTW-stelsel in het algemeen

3. Het beginsel waarop de BTW berust, wordt in artikel 2 van de Eerste BTW-richtlijn<sup>4</sup> omschreven als volgt:

„Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs

4 — Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301; hierna: „Eerste richtlijn”).

van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”<sup>5</sup>

regeling rust op hen in beginsel<sup>6</sup> zelf geen enkele belastingdruk; deze rust slechts op de eindverbruiker aan het eind van de leveringsketen.

*De relevante bepalingen van de Zesde richtlijn*

4. De aftrekregeling moet een cumulatieve werking voorkomen, wanneer reeds BTW is geheven van goederen en/of diensten die voor het leveren van goederen of het verrichten van diensten zijn gebruikt — dat wil zeggen voorkomen dat over reeds betaalde BTW nogmaals BTW wordt geheven. Aldus ontstaat een keten van transacties waarin het verschuldigde netto-bedrag in elke schakel evenredig is aan de in die fase toegevoegde waarde. Aan het eind van de keten zal in totaal het relevante aandeel van de eindprijs zijn geheven.

6. Krachtens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing in het binnenland, op enkele nader bepaalde uitzonderingen na die hier irrelevant zijn:

„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”.

5. Aldus wordt ook de „neutraliteit” van de BTW voor de belastingplichtige leveranciers of dienstverrichters in de keten van transacties verzekerd. Zij zijn belastingplichtig in die zin, dat zij BTW in rekening moeten brengen aan de ontvangers van hun leveringen of diensten, maar door de aftrek-

7. Artikel 11, A, lid 3, sub b, bepaalt dat in de maatstaf van heffing niet worden opgenomen „prijskortingen en -rabatten die aan de koper of de ontvanger worden toege-

5 — In discussies over het verband tussen twee transacties waarvan de ene een element van de prijs van de andere is, wordt de eerste gewoonlijk gekwalificeerd als de „input” en de tweede als de „output”; de BTW op elk van die transacties wordt respectievelijk „inputbelasting” (voorbelasting) en „outputbelasting” genoemd.

6 — Met de duidelijk paradoxale uitzondering van vrijgestelde transacties waarbij een leverancier of dienstverrichter in sommige omstandigheden een bepaald niet-aftrekbaar BTW-bedrag voor zijn rekening moet nemen. Vrijgestelde transacties zijn in deze zaak echter niet aan de orde.

kend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht”.

10. Artikel 20, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

8. Artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, luidt:

„De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name:

„[...] ingeval van prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld”.

[...]

9. Artikel 17, lid 2, bepaalt:

b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van [...] verkregen rabatten; [...]”

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

11. Ten slotte luidt artikel 21:

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

„De belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd:

1. in het binnenlands verkeer:

...”

[...]

- c) door ieder die de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt op een factuur of een als zodanig dienst doend document.

*Het arrest van het Hof in de zaak Elida Gibbs*

[...]"

*De betrokken Duitse wettelijke regeling*

12. § 17, lid 1, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) bepaalt:

„Bij wijziging van de berekeningsgrondslag van een belastbare handeling [...] moet

1. de ondernemer die de handeling heeft verricht het daarover verschuldigde belastingbedrag en
2. de ondernemer te wiens behoefte de handeling is verricht, de aftrek van voorbelasting die hij uit dien hoofde heeft toegepast, dienovereenkomstig herzien;

[...]"

13. In deze zaak<sup>7</sup> voerde een fabrikant twee soorten reclamecampagnes. In het kortingstelsel („money- off”) nam een detailhandelaar kortingbonnen van klanten aan als gedeeltelijke betaling voor een bepaald product en kreeg hij het bedrag van de korting vergoed door de fabrikant, ongeacht of hij de goederen rechtstreeks van de fabrikant of via een groothandelaar had ingekocht. In het „geld terug”-stelsel („cash-back”) werden door de fabrikant op de verpakking van zijn producten waardebonnen gedrukt en werden deze bonnen rechtstreeks door hem uitbetaald aan elke eindverbruiker die ze inleverde.<sup>8</sup> Het VAT and Duties Tribunal te Londen vroeg het Hof of de maatstaf van heffing voor de fabrikant de prijs was waartegen hij de goederen oorspronkelijk had geleverd, of die prijs minus de terugbetaling.

14. In zijn antwoord beklemtoonde het Hof de basisbeginselen van het BTW-stelsel, in het bijzonder zijn neutraliteit ten

<sup>7</sup> — Aangehaald in voetnoot 2.

<sup>8</sup> — Het begrip „geld terug” wordt (althans in het Verenigd Koninkrijk) ook gebruikt voor een ander soort handelspraktijk. Wanneer een klant met een krediet- of een bankkaart betaalt, kunnen detailhandelaars aanbieden om een hoger bedrag af te rekenen dan noodzakelijk is om de verkochte goederen te betalen en de klant het verschil tussen beide bedragen contant te overhandigen. Deze pragmatische regeling heeft geen enkele BTW-repercussie en staat volledig los van de in de zaak Elida Gibbs (en in deze zaak) betrokken kortingstelsels, ongeacht het feit dat het begrip „geld terug” voor beide wordt gebruikt.

aanzien van belastingplichtigen en het feit dat de belasting op de eindverbruiker drukt, met het gevolg dat het bedrag dat als maatstaf van heffing van de te betalen BTW dient, niet hoger kan zijn dan de door die eindverbruiker daadwerkelijk betaalde tegenprestatie.<sup>9</sup>

bedrag zijn waarvoor hij de goederen aan de groot- of detailhandelaars heeft verkocht, minus de waarde van de bonnen.

15. Op basis van deze beginselen, en conform zijn eerdere rechtspraak<sup>10</sup> het begrip „tegenprestatie” in artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus uitleggend dat een dergelijke tegenprestatie in ieder specifiek geval de werkelijk ontvangen waarde is, verklaarde het Hof dat het voor de twee betrokken soorten stelsels:

Deze uitlegging vindt bevestiging in artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn dat, om de neutraliteit van de positie van de belastingplichtige te waarborgen, bepaalt dat in geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling of in geval van prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden, de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd onder de voorwaarden die door de Lid-Staten worden vastgesteld.”<sup>11</sup>

„[...] derhalve niet (zou) stroken met de richtlijn indien de grondslag voor de berekening van de door de fabrikant als belastingplichtige verschuldigde BTW hoger was dan het bedrag dat hij uiteindelijk ontvangt. In dat geval zou immers het beginsel van de neutraliteit van de BTW ten opzichte van de belastingplichtigen, waartoe ook de fabrikant behoort, niet worden geëerbiedigd.

Bijgevolg moet de maatstaf van heffing voor de fabrikant als belastingplichtige het

16. Het Hof was van oordeel dat het ontbreken van een rechtstreekse contractuele relatie tussen de fabrikant en de eindverbruiker niets aan deze uitlegging afdeed<sup>12</sup> en verwierp het door de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Duitse en de Griekse regering aangevoerde argument dat de verplichte herziening van de maatstaf van heffing voor de tussenliggende transacties het stelsel onwerkbaar zou maken, door erop te wijzen dat de maatstaf van heffing in feite niet hoeft te worden aangepast.<sup>13</sup>

9 — Zie punten 18-25 van het arrest.

10 — Arresten van 1 april 1982, Hong Kong Trade (89/81, Jurispr. blz. 1277, punt 13), 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Jurispr. blz. 6365, punt 16) en 27 maart 1990, Boots Company (C-126/98, Jurispr. blz. I-1235, punt 19).

11 — Punten 28-30.

12 — Punt 31.

13 — Punten 32 en 33.

## Procesverloop

17. In 1992 vroeg de Commissie alle lidstaten, of in hun wettelijke regeling een fabrikant die een detailhandelaar het bedrag had vergoed van een prijskorting die deze een eindverbruiker had gegeven in ruil voor een bon, zijn maatstaf van heffing dienovereenkomstig mocht verlagen. De Duitse regering antwoordde dat een dergelijke verlaging krachtens § 17, lid 1, UStG slechts mogelijk was voor het bedrag van de transactie tussen de fabrikant en zijn rechtstreekse afnemer; indien de vergoeding aan een andere persoon verderop in de distributieketen plaatsvond, kon de maatstaf van heffing van de fabrikant niet worden verlaagd.

18. De Commissie was van oordeel dat die situatie onverenigbaar was met de Zesde richtlijn en leidde de procedure van artikel 169 EG-Verdrag (thans artikel 226 EG) in, maar verklaarde zich na een briefwisseling bereid die procedure te schorsen totdat het Hof uitspraak zou hebben gedaan in de zaak Elida Gibbs. Toen de Duitse regering evenwel na die uitspraak de wettelijke regeling nog steeds niet wijzigde, maar op haar eerdere standpunt bleef staan<sup>14</sup>, bracht de Commissie op 23 maart 1998 een met redenen omkleed advies uit en stelde op 26 november 1998 het onderhavige beroep in, strekkende tot vaststelling dat de Bondsrepubliek Duitsland door in haar wettelijke regeling niet te

voorzien in de mogelijkheid van herziening van de maatstaf van heffing ingeval kortingbonnen zijn vergoed, de krachtens artikel 11 van de Zesde richtlijn op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

19. De Franse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk verklaarden beide van plan te zijn te interveniëren ter ondersteuning van Duitsland in deze zaak, maar vervolgens zag de Franse regering daarvan af.<sup>15</sup> Het Verenigd Koninkrijk heeft wel een memorie in interventie ingediend. Ter terechtzitting hebben de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Duitse regering en de Commissie opmerkingen gemaakt.

## Beoordeling

### *Het voorwerp van geschil*

20. Om te beginnen staat vast dat de betrokken Duitse bepalingen inderdaad de werking hebben die de Commissie daaraan toeschrijft. Er moet dus worden beslist of die werking verenigbaar is met de Zesde richtlijn.

14 — Bevestigd in een circulaire van het Bondsministerie van Financiën van 15 april 1998 aan de belastingautoriteiten van de deelstaten.

15 — Bij brief van 4 oktober 1999. De Commissie verklaart dat de Franse autoriteiten op 8 november 1999 administratieve instructies hebben vastgesteld waarbij de praktijk in overeenstemming met het arrest in de zaak Elida Gibbs is gebracht.

21. In de tweede plaats betreft de vordering van de Commissie alleen de wijze waarop Duitsland de kortingbonnen behandelt, hoewel zij, zoals de Duitse regering opmerkt, een aanzienlijk deel van haar opmerkingen aan de „geld-terug”-bonnen wijdt.

22. Duidelijk is dat de uitspraak van het Hof beperkt moet blijven tot de behandeling van kortingbonnen.

23. De kritiek van de Commissie is evenwel, dat Duitsland geen herziening toestaat van de oorspronkelijke maatstaf van heffing van de eerste leverancier die een bon vergoedt door middel van een contante betaling aan de detailhandelaar die de bon accepteerde als gedeeltelijke betaling voor aan een eindverbruiker verkochte goederen, *wanneer de eerste leverancier die goederen niet rechtstreeks aan de detailhandelaar heeft geleverd*. Wat de herziening van de oorspronkelijke maatstaf van heffing van de leverancier betreft, is er geen verschil tussen die situatie en die waarin rechtstreeks contant aan de eindverbruiker wordt betaald. In casu gaat het om de mogelijkheid om een maatstaf van heffing van een leverancier te herzien wegens een betaling (een prijskorting of een rabat) die één of meer schakels in de normale BTW-keten overslaat.

24. Ter terechtzitting betoogde de Duitse regering dat het kortingstelsel sterk verschilt van het „geld-terug”-stelsel. Daarbij ging zij kennelijk uit van de voorbeelden in de aan het Hof overgelegde tabel, waarin de eerste leverancier rechtstreeks aan de detailhandelaar had verkocht.<sup>16</sup> In deze situatie staan de Duitse regels herziening van de maatstaf van heffing van de oorspronkelijke transactie toe bij gebruik van een kortingbon, maar niet bij een rechtstreekse betaling van de eerste leverancier aan de eindverbruiker op basis van een „geld-terug”-bon. Op dat punt is er dus een verschil, waarvan evenwel geen sprake meer is wanneer een andere schakel — bijvoorbeeld een groothandelaar — aan de keten tussen de eerste leverancier en de detailhandelaar wordt toegevoegd. In dat geval, waartegen de kritiek van de Commissie zich richt, beletten de Duitse regels een herziening van de maatstaf van heffing van de leverancier, zowel wanneer het gaat om kortingbonnen als om „geld terug”-bonnen.

25. Ondanks de beperkte aard van de vordering, is er mijns inziens niets op tegen zowel het geval van „geld terug”-bonnen als van kortingbonnen te bespreken.

26. In de derde plaats verzoeken de Duitse regering en de regering van het Verenigd

16 — Deze situatie is thans in behandeling bij het Hof in zaak C-398/99, Yorkshire Cooperatives, waarin advocaat-generaal Stix-Hackl onlangs conclusie heeft genomen.

Koninkrijk het Hof om zijn beslissing in de zaak Elida Gibbs te heroverwegen en deze ofwel te herroepen dan wel de gevolgen ervan op de een of andere manier te beperken.<sup>17</sup> De Commissie wijst erop dat de Duitse regering in wezen dezelfde argumenten als in die zaak aanvoert, die uitdrukkelijk door het Hof zijn verworpen. Volgens beide regeringen is het arrest, althans gedeeltelijk, in strijd met de beginselen van het BTW-stelsel. De regering van het Verenigd Koninkrijk merkt in het bijzonder op dat het arrest is gewezen door een kamer van eerst vijf, maar uiteindelijk van slechts drie rechters, en dat het afweek van de opvatting van de advocaat-generaal.

*De basisketen*

29. Het zal noodzakelijk zijn om een aantal gedetailleerde voorbeelden van de werking van het stelsel te bespreken. Daartoe is het wellicht nuttig om eerst even stil te staan bij een vereenvoudigd model van een standaard BTW-keten. Een dergelijk model, evenals soortgelijke door partijen in hun memories gebruikte modellen, is een abstractie en weerspiegelt de ingewikkelde werkelijkheid van de BTW in het handelsverkeer niet volledig. Desondanks illustreert het accuraat hoe de belasting wordt toegepast.

27. Bij niet-herziening van het arrest Elida Gibbs heeft Duitsland zonder meer ongelijk en valt zijn zaak bezwaarlijk te bepleiten. De bewoordingen van het arrest zijn duidelijk en het staat vast dat de Duitse regels daarmee niet in overeenstemming zijn.

30. Ik baseer mijn vereenvoudigde keten op de door de Duitse regering in dupliek gebruikte keten met vier partijen (en drie transacties). De vier partijen zijn drie belastingplichtigen (bijvoorbeeld een fabrikant, een groothandelaar en een detailhandelaar) en een eindverbruiker. Ik zal hen respectievelijk A, B, C en D noemen.

28. In deze zaak komen de vragen in de zaak Elida Gibbs dus opnieuw aan de orde, ditmaal voor het voltallig Hof.

31. Als transacties kunnen wij opeenvolgende verkopen van hetzelfde product nemen met telkens een prijsverhoging — in andere ketens zullen de hoofdkenmerken echter niet veel anders zijn. In feite worden „verspringende” bonnenstelsels naar hun aard bijna onvermijdelijk alleen gebruikt in verband met goederen en enkel wanneer de

<sup>17</sup> — Hoewel het Verenigd Koninkrijk zijn wettelijke regeling in overeenstemming met dat arrest blijkt te hebben gebracht en Duitsland nu de enige lidstaat is die er nog niet aan heeft voldaan.



betrokken goederen door de transacties in de keten niet merkbaar van gedaante veranderen. Het doel van A is om de verkoop van zijn eigen goederen te bevorderen en niet van de goederen die daarin zijn verwerkt.

32. Eenvoudigheidshalve neem ik eerst een fictief BTW-percentage van 10 % en ga ik uit van een prijsverhoging in elke fase zonder belasting van 100 (de valuta doet niet ter zake).

33. De basisketen is dan als volgt: i) A verkoopt aan B tegen een nettoprijs van 100, plus 10 % BTW, in totaal dus 110, en is de belastingautoriteiten 10 verschuldigd als belasting;<sup>18</sup> ii) B verkoopt aan C tegen een nettoprijs van 200 plus 10 % BTW, in totaal dus 220; B is dus aan de belastingautoriteiten 20 verschuldigd als belasting, waarvan hij de voorbelasting van 10 aftrekt; iii) C verkoopt aan D tegen een detailhandelsprijs (inclusief BTW) van 330, bestaande uit een nettoprijs van 300 plus 10 % BTW; C moet op zijn beurt 10 aan de belastingautoriteiten betalen, bestaande uit de BTW van 30 die nu op het product drukt, minus 20 die reeds in de eerdere stadia is betaald.

34. In deze keten dragen de handelaren A, B en C zelf in feite geen BTW, maar voegen

zij alleen een belasting toe, evenredig aan het bedrag waarmee zij de nettoprijs hebben verhoogd, en berekenen zij die door aan de volgende persoon in de keten, samen met het BTW-bedrag dat reeds op de ingekochte goederen drukte. In elke fase wordt het volle bedrag van hun belasting gevorderd van die opvolgende persoon en het verschil tussen dat bedrag en hun voorbelasting wordt aan de belastingautoriteiten betaald. Aan het eind van de keten betaalt D, die geen belastingplichtige is, die de goederen voor zijn eigen belastbare afzet gaat gebruiken, echter de totale nettoprijs van 300 plus 10 % BTW, in totaal dus 330.

#### *De basisvarianten*

35. In wezen betrof de zaak Elida Gibbs twee varianten van deze basisketen, die beide in de onderhavige zaak ter sprake zijn gekomen.

36. In de eerste variant geeft A een kortingbon (met eenvoudigheidshalve als nominale waarde 11) aan D en belooft tegelijkertijd dat hij de nominale waarde van die bon aan C zal vergoeden wanneer C hem accepteert van D als gedeeltelijke betaling voor A's goederen. In deze variant blijven de door B betaalde en ontvangen nettobedragen ongewijzigd.

<sup>18</sup> — Minus voorbelasting op alle producten die voor de levering ervan zijn gebruikt, maar het is in dit geval eenvoudiger om aan te nemen dat er geen waren.

37. In de tweede variant geeft A een „geld terug”-bon (die in het algemeen zo op de goederen is aangebracht dat daaruit het bewijs van de koop blijkt) aan D en betaalt de nominale waarde van die bon (die ik opnieuw op 11 stel) rechtstreeks terug aan D. In deze variant blijven de door B en C betaalde en ontvangen nettobedragen ongewijzigd.

38. In beide gevallen betreft het aan D vergoede of als korting verleende bedrag (11) de prijs inclusief BTW. Het kan dus worden geacht te bestaan uit een nettogedeelte van 10 en een BTW-gedeelte van 1.

39. Zoals reeds gezegd, bestaat er in casu geen wezenlijk verschil tussen deze beide varianten. Hier gaat het specifiek om de transactie tussen A en B en om de vraag of de maatstaf van heffing van A (en dus het bedrag van zijn belasting) kan worden verlaagd zonder het bedrag van de voorbelasting die B mag aftrekken, te wijzigen.

### *De verschillende benaderingen*

40. Om te beoordelen welke gevolgen het arrest Elida Gibbs heeft, gaat de Commissie uit van de situatie in haar geheel.

41. Zij betoogt dat indien de fabrikant een product aan een tussenpersoon heeft verkocht tegen een prijs van 110 inclusief belasting (100 netto) en vervolgens in het kader van een reclamecampagne 11 inclusief belasting (10 netto) terugbetaalt, de maatstaf van heffing  $100 - 10 = 90$  moet zijn en de belasting  $10 - 1 = 9$ . Dit geldt ongeacht of het bedrag van 11 is terugbetaald of als korting is gegeven aan dezelfde tussenpersoon, een andere tussenpersoon in een verdere schakel van de leveringsketen of de eindverbruiker. De fabrikant over een hoger bedrag belasten zou onverenigbaar zijn met het neutraliteitsbeginsel.

42. Bovendien mag het totale geheven BTW-bedrag, wanneer de eindverbruiker een korting op of gedeeltelijke vergoeding van de betaalde prijs heeft ontvangen, niet hoger zijn dan het aandeel in de werkelijk betaalde prijs (dat wil zeggen na aftrek van de korting of de vergoeding), dat met de BTW tegen het geldende tarief overeenkomt. Wanneer een consument een product koopt voor een prijs inclusief belasting van 330 (300 netto)<sup>19</sup>, waarop hij korting of een vergoeding ontvangt waardoor het totale bedrag inclusief belasting uiteindelijk op 319 (290 netto) komt, moet het totale bedrag van de geheven BTW dus 29 (10 % van 290) zijn. Het is derhalve in strijd met de Zesde richtlijn om in die omstandigheden een totaal van 30 te heffen.

43. Anders dan de Commissie, bekijken de Duitse regering en de regering van het

<sup>19</sup> — Ik pas de door de Commissie gebruikte getallen aan mijn hiervoor gegeven basisvoorbeeld aan.

Verenigd Koninkrijk elke transactie in de leveringsketen op zich en betogen dat neutraliteit, zekerheid en doeltreffende controle enkel zijn verzekerd wanneer elke handelaar in de keten van zijn belasting precies het BTW-bedrag aftrekt dat hem als voorbelasting is doorberekend; elke herziening moet dus beide zijden van de transactie betreffen. Wanneer een geldbedrag buiten een transactie in de keten in andere handen overgaat, kan dat geen gevolg hebben voor het voor die transactie verschuldigde belastingbedrag.

zaak Kuwait Petroleum<sup>20</sup>, niet gemakkelijk om „uit de rechtspraak een volledig coherent geheel van regels te destilleren dat wij met volledig vertrouwen kunnen toepassen op alle promotiecampagnes die de handelaren in hun vindingrijkheid hebben uitgedacht”.

### *De tegenstrijdige beginselen*

44. De twee regeringen voeren een aantal specifieke bezwaren aan tegen de benadering van de Commissie (en van het Hof in de zaak Elida Gibbs), die ik achtereenvolgens hierna zal bespreken. Zij kunnen worden onderverdeeld in drie categorieën — discrepanties bij de afrekening, verlies van belastinginkomsten en mededingingsvervalsing — maar worden, gelijk de argumenten van de Commissie, in verband gebracht met de basisbeginselen van het BTW-stelsel.

45. Uit de tegengestelde benaderingen blijkt echter dat het bij de onderhavige soorten kortingsstelsels wellicht onmogelijk kan zijn om al deze beginselen volledig met elkaar te verzoenen. Hoewel dat uiteraard zoveel mogelijk zou moeten worden bereikt, is het, zoals advocaat-generaal Fennelly opmerkte in zijn conclusie in de

46. Beide partijen beklemtonen de neutraliteit van de BTW voor de handelaren — de belasting mag slechts op de laatste schakel, de eindverbruiker, drukken en de in eerdere stadia in de keten geheven belasting moet aan de eindverbruiker worden doorberekend.

47. Zij verschillen echter van mening over de essentiële vereisten voor deze neutraliteit. Enerzijds (volgens de Commissie) houdt een dergelijk beginsel in dat een belastingplichtige niet over een hoger bedrag belasting betaalt dan hij uiteindelijk werkelijk voor de transactie heeft ontvangen, en dat de totale belasting die in de leveringsketen als geheel is geheven, het relevante evenredige gedeelte van de netto eindprijs is. Anderzijds houdt dit (volgens

20 — Arrest van 27 april 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, Jurispr. blz. I-2323, punt 44).

Duitsland en het Verenigd Koninkrijk) in dat het voor elke transactie afgetrokken bedrag nauwkeurig overeenstemt met het bij de vorige transactie geheven bedrag.

48. Bij een normale gang van zaken (de basisketen die ik hiervoor beschreven heb) zijn beide opvattingen juist en volledig met elkaar verenigbaar.

49. Bij de hier in geding zijnde varianten is het evenwel niet eenvoudig rekening te houden met het feit dat na de levering een prijskorting wordt gegeven in de vorm van een betaling door A aan C of D, zonder afbreuk te doen aan de ene of de andere opvatting.

50. Wanneer A (die de korting heeft betaald) zijn maatstaf van heffing dienovereenkomstig mag verlagen, zal zijn belastingschuld niet langer overeenstemmen met B's voorbelasting; B zal, tenzij zijn eigen belastingsituatie wordt herzien, van zijn belastingschuld een hoger bedrag kunnen aftrekken dan de voorbelasting die hij verschuldigd was bij de levering aan hem. Maar wanneer A dat niet mag doen, zal hij belasting moeten betalen over een hoger bedrag dan hij werkelijk ontving en zal het totale BTW-bedrag dat bij alle transacties in de keten is geheven, hoger zijn dan het correcte aandeel in de door D uiteindelijk betaalde prijs.

51. Deze zaak betreft de maatstaf van heffing voor de verkoop van A aan B. Volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is dit de door de leverancier verkregen tegenprestatie. Zoals beklemtoond in de zaak *Elida Gibbs*<sup>21</sup>, is die tegenprestatie de in een concreet geval werkelijk ontvangen waarde. Dit standpunt van het Hof was niet nieuw, maar is vaste rechtspraak vanaf 1981, en sindsdien is die regel opnieuw bevestigd.<sup>22</sup> In de onderhavige zaak is het duidelijk dat bij deze definitie de tegenprestatie die A heeft ontvangen nadat het kortingbedrag is uitbetaald, geringer is dan het aanvankelijk door B aan hem betaalde bedrag.

52. Bovendien vertegenwoordigt de BTW naar haar aard een bepaald aandeel van de in elk stadium van de keten toegevoegde waarde en, in het uiteindelijke verbruikersstadium, datzelfde aandeel van de totale waarde van de leveringsketen. Volgens de bewoordingen van artikel 2 van de Eerste richtlijn is het „een algemene verbruikersbelasting [...] welke strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welk tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van de heffing heeft plaatsgevonden”. In deze zaak is de totale waarde van de

21 — Punt 27 van het arrest.

22 — Zie bijvoorbeeld arrest van 16 oktober 1997, *Fillibeck* (C-258/95, Jurispr. blz. I-5577, punt 13), en onlangs arrest van 29 mei 2001, *Freemans* (C-86/99, Jurispr. blz. I-4167, punt 27).

leveringsketen na uitbetaling van de korting geringer dan de niet-verlaagde waarde van de levering van C aan D.

met 1, maar heeft zij geen gevolg voor de maatstaf van heffing of het belastingbedrag bij de tweede en de derde transactie, en ook niet voor het bedrag van de voor B aftrekbare voorbelasting voor de eerste transactie; de in totaal geheven BTW bedraagt dus  $9 + 10 + 10$ .

53. Gelet op het voorgaande zal ik nu ingaan op de gedetailleerde bezwaren van de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk.

*Discrepanties bij de berekening en de controle*

54. Op dit punt is het wellicht nuttig om terug te keren naar de reeds geschetste vereenvoudigde modelketens teneinde precies te onderzoeken wat er gebeurt wanneer de benadering van Duitsland wordt gevolgd, en wat er gebeurt wanneer de benadering van de Commissie wordt gevolgd.

55. In de kortingvariant betaalt D aan C contant het bedrag van 319 samen met een bon van 11, en betaalt A aan C het bedrag van 11 in ruil voor de bon. Volgens Duitsland heeft dat geen gevolg voor de in de drie schakels geheven BTW ( $10 + 10 + 10$ ), omdat die losstaat van elk van die drie transacties. Volgens de Commissie verlaagt de betaling A's maatstaf van heffing met 10, en dus het bedrag van zijn BTW-schuld

56. In de „geld terug”-variant betaalt A aan D het bedrag van 11 bij D's aankoop van C tegen een prijs van 330 inclusief belasting. Volgens Duitsland heeft ook dat geen gevolg voor de drie transacties. Volgens de Commissie is het enige gevolg weer dat A's maatstaf van heffing wordt verlaagd met 10 en zijn belastingschuld met 1; het bedrag van de voor B of C aftrekbare voorbelasting blijft ongewijzigd.

57. Dat elke benadering in beide varianten tot hetzelfde resultaat leidt, komt doordat de „overspringende” betaling eenvoudig een schakel dichterbij of verderaf van de eerste transactie wordt geschoven, maar steeds is er op zijn minst een handelaar in de keten die de betaling niet verricht of ontvangt. Vaststaat dat zonder een dergelijke „sprong” alle maatstaven van heffing zouden moeten worden herzien, dat wil zeggen indien A rechtstreeks verkocht aan C die verkocht aan D en D gedeeltelijk betaalde met een nadien door A aan C

vergoede bon<sup>23</sup>, dan wel indien de door D gebruikte bon eerst door B aan C en dan door aan A aan B werd vergoed, dan wel indien A rechtstreeks verkocht aan D en nadien een gedeelte van de verkoopprijs terugbetaalde.

58. Bij een „sprong” van de soort dat hier in het geding is, betekent de benadering van het Hof in de zaak Elida Gibbs, die door de Commissie in deze zaak wordt verdedigd, dat de maatstaf van heffing van A overeenkomt met de werkelijk door hem ontvangen waarde en het door de belastingautoriteiten ontvangen BTW-bedrag precies evenredig is aan de uiteindelijke waarde van de leveringsketen, terwijl de benadering van de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk tot geen van die beide resultaten leidt.

59. Anderzijds leidt de benadering in de zaak Elida Gibbs tot een situatie waarin A, nadat hij aanvankelijk B de BTW van 10 in rekening heeft gebracht (die B in zijn aangifte heeft afgetrokken van de belasting die hij bij de verkoop aan C in rekening heeft gebracht), dat bedrag dan met terugwerkende kracht tot 9 mag verlagen zonder aantasting van B's recht om 10 af te trekken. Duitsland en het Verenigd Koninkrijk beschouwen dat als een onaanvaardbare discrepantie, waardoor een bres ontstaat in de wijze waarop de belasting wordt afgerekend en geïnd.

60. Ik ben er niet van overtuigd dat de discrepantie onaanvaardbaar is. Belasting over toegevoegde waarde is wat het zegt te zijn: een belasting over de in elk stadium toegevoegde waarde. In elk stadium is het aan de belastingautoriteiten te betalen bedrag gebaseerd op het verschil tussen de voorbelasting en de belasting in een later stadium. De werkelijke waarde van de transacties, hoewel relevant om na te gaan of het totale belastingbedrag correct is geheven, laat dat verschil onverlet. Vanuit dat gezichtspunt doet het mijns inziens niet ter zake of, wanneer A's belastingsschuld met terugwerkende kracht wordt herzien, B's voorbelasting al dan niet ook wordt herzien, mits het verschil tussen B's voorbelasting en belastingsschuld overeenkomt met het juiste percentage van de belasting over de *waarde* die werkelijk door B is *toegevoegd*. Een kunstmatige herziening van de tussenliggende transacties, die krachtens artikel 20, lid 1, van de Zesde richtlijn mogelijk zou zijn maar die, zoals alle partijen erkennen, een zeer lastige operatie zou zijn, is eenvoudig niet noodzakelijk om het juiste resultaat te bereiken.

61. Hier moeten evenwel drie aparte argumenten worden besproken.

62. In de eerste plaats betoogt de Duitse regering dat, aangezien krachtens artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn de BTW is verschuldigd door ieder die deze belasting vermeldt op een factuur, de maatstaf van heffing van een leverancier niet kan worden herzien zonder de factuur de rectificeren.

23 — Dat wil zeggen in de situatie als in de zaak Yorkshire Cooperatives, zie voetnoot 16.

63. Dat vereist artikel 21, lid 1, sub c, mijns inziens evenwel niet. Deze bepaling betreft niet de berekening van het bedrag van de belasting, maar wil verzekeren dat elke op een factuur vermelde belasting wordt betaald. Hoofddoel is te verzekeren dat de bedragen die op basis van facturen worden afgetrokken als voorbelasting, in evenwicht zijn met de bedragen die in de loop van de leveringsketen aan belasting worden betaald. Een herziening doet geen afbreuk aan dat doel; ook al wordt zij niet doorberekend in elke fase van de keten, blijft het stelsel in zijn geheel toch goed uitgebalanceerd.

64. Het Hof heeft artikel 21, lid 1, sub c, voornamelijk in twee zaken uitgelegd: Genius Holding<sup>24</sup> en Schmeink & Cofreth<sup>25</sup>. Geen van deze zaken betrof het punt dat hier in het geding is, maar uit beide arresten blijkt duidelijk dat het Hof fraude of meer in het algemeen verlies van belastinginkomsten voor het oog stond. In het bijzonder in de zaak Schmeink & Cofreth legde het Hof de bepaling niet naar de letter, maar naar het doel uit, namelijk om zelfs bij fraude de juiste heffing van de verschuldigde belasting te verzekeren. Het Hof aanvaardde ook uitdrukkelijk (in de zaak Genius) dat het bedrag dat B mocht aftrekken, niet noodzakelijkerwijze hetzelfde behoefde te zijn als het bedrag dat A krachtens artikel 21, lid 1, sub c, moet betalen, en (in de zaak

Schmeink & Cofreth) dat de bepaling niet verhindert dat het bedrag dat A op basis van de factuur moet betalen, achteraf wordt herzien, mits er geen gevaar bestaat voor verlies van belastinginkomsten.

65. Het probleem van verlies van belastinginkomsten zal ik hierna uitgebreider behandelen<sup>26</sup>, maar er bestaat mijns inziens in de zojuist geschetste situaties geen gevaar voor een dergelijk verlies.

66. In de tweede plaats betogen Duitsland en het Verenigd Koninkrijk dat een terugbetaling door A aan D (of aan C) moet worden beschouwd als een van een derde verkregen tegenprestatie, en dus als een gedeelte van de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub a, en niet als een prijskorting na de levering waardoor de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 11, C, lid 1, wordt verlaagd. Duitsland stelt dat, wat de levering door C aan D betreft, A niet méér partij bij de transactie is dan D's lieve oude grootmoeder, wanneer zij een gedeelte van de prijs zou betalen; het Verenigd Koninkrijk vergelijkt de situatie met die van A die buiten de winkel van C staat en bankbiljetten uitreikt aan de koper van diens goederen.

67. Die analyse klopt mijns inziens *voorzover het de transactie tussen C en D*

24 — Arrest van 13 december 1989, Genius Holding (342/87, Jurispr. blz. 4227).

25 — Arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, Jurispr. blz. I-6973).

26 — Zie de punten 75-95.

*betreft.* Ofwel betaalt D aan C 319 samen met een bon van 11 die A (in de „korting”-situatie) dan aan C vergoedt, ofwel hij betaalt de volle prijs van 330 en ontvangt (in de „geld terug”-situatie) nadien 11 van A. In het eerste geval is A een derde bij de transactie tussen C en D en betaalt hij een gedeelte van de tegenprestatie, in het tweede geval staat hij volledig buiten de transactie. In beide gevallen is het juiste BTW-bedrag dat over de detailverkoop moet worden geheven 30 (10 % van de door C ontvangen netto-eindprijs) minus C's voorbelasting van 20.

70. In de derde plaats wijst de Duitse regering erop dat de maatstaf van heffing volgens artikel 11, C, lid 1, wordt verlaagd „onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld”. Mag een lidstaat op grond daarvan de voorwaarde stellen dat een herziening slechts mag plaatsvinden indien A's factuur is gerectificeerd, en dat in dat geval B's voorbelasting moet worden verminderd?

71. In het arrest Molenheide<sup>27</sup> verklaarde het Hof:

68. De toepassing van artikel 11, A, lid 1, sub a, op deze transactie verhindert echter niet de toepassing van artikel 11, C, lid 1, op A's eigen maatstaf van heffing die verband houdt met een andere transactie. Het is de prijs van die eerste levering die is verlaagd. Artikel 11, C, lid 1, heeft bovendien slechts betrekking op de verlaging van de maatstaf van heffing van de leverancier en niet op de verlaging van de voorbelasting van de ontvanger. Hoewel een verlaging gewoonlijk beide zijden van de transactie betreft, verhindert niets om deze bepaling slechts op één zijde toe te passen wanneer het slechts om één zijde gaat.

„Ofschoon het geoorloofd is, dat de maatregelen van de Lid-Staten de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, mogen zij niet verder gaan dan voor dit doel noodzakelijk is. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend, dat zij een systematische belemmering voor het recht op BTW-af trek opleveren, welk recht een basisbeginsel is van het bij de desbetreffende gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke BTW-stelsel.

69. Ik zie dus geen conflict tussen de twee bepalingen bij toepassing ervan op de hier bedoelde soorten stelsels, of tussen de toepassing ervan en de door de Commissie bepleite benadering.

[...] het evenredigheidsbeginsel van toepassing is op nationale maatregelen [...] welke door een lidstaat in de uitoefening van zijn bevoegdheid op het gebied van de BTW worden genomen, voorzover deze maatregelen, indien zij verder gaan dan nodig is voor het bereiken van het daarmee beoogde

<sup>27</sup> — Arrest van 18 december 1997 (C-286/894, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jurispr. blz. I-7281, punten 47 en 48).



doel, de beginselen van het gemeenschappelijke BTW-stelsel en in het bijzonder de aftrekregeling, een wezenlijk bestanddeel daarvan, aantasten.”

72. Dit oordeel heeft specifiek betrekking op het recht om de BTW af te trekken, maar dat recht is volgens mij slechts één aspect van het algemenere recht om niet meer belasting te hoeven betalen dan op basis van de waarde van de eigen transacties mag worden geheven. Het recht dat de belastingschuld op de juiste basis wordt vastgesteld (na herziening met terugwerkende kracht wanneer de basis is gewijzigd) is een ander, minstens even belangrijk aspect waarvoor dezelfde beginselen moeten gelden.

73. Gezien mijn standpunt over de juiste benadering van de keten van transacties in de hier in geding zijnde soorten stelsels gaat een vereiste, dat de herziening met terugwerkende kracht in de hele keten moet worden doorberekend, mijns inziens verder dan noodzakelijk is ter bescherming van de rechten van de belastingautoriteiten. Het kan dus niet worden gerechtvaardigd op basis van de bevoegdheden van de lidstaten krachtens artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn.

74. Daarmee wil ik de werking van die bepaling niet negeren en de lidstaten de bevoegdheid ontzeggen om de voorwaar-

den voor de herziening vast te stellen. De hier bedoelde soort voorwaarden strekken er mijns inziens veeleer toe te verzekeren dat geen verminderingen worden verleend die niet gerechtvaardigd zijn, en bijvoorbeeld voorwaarden inzake passende bewijsstukken van verrichte betalingen kunnen omvatten.

### *Verlies van belastinginkomsten*

75. Zowel Duitsland als het Verenigd Koninkrijk stelt dat de benadering van de Commissie een verlies van belastinginkomsten meebrengt.

76. Bedacht moet worden dat belastinginkomsten niet reeds verloren gaan omdat zij ontbreken. Belastinginkomsten gaan slechts verloren wanneer belasting had moeten worden geheven, maar niet is geheven.

77. In het door mij gebruikte vereenvoudigd model brengt de benadering van de Duitse regering mee dat over de levering van A aan B een BTW van 10 en van 30 over de gehele transactieketen wordt gehe-

ven. In de benadering van het Hof in de zaak Elida Gibbs, die de Commissie in casu bepleit, zijn de geheven bedragen slechts 9 respectievelijk 29.

78. Onderzoek van de transacties toont volgens mij aan dat, gelet op de werkelijke door A ontvangen waarde en de totale economische waarde van de keten, bij een normale gang van zaken 9 en 29 de juiste te heffen belastingbedragen zijn. Het verschil tussen die bedragen en de 10 en 30 die de Duitse belastingautoriteiten zouden willen heffen, is geen „verlies” van belastinginkomsten.

79. Duitsland heeft echter twee situaties genoemd waarin er geen normale gang van zaken is. De Commissie stelt daartegenover dat die situaties in de praktijk uiterst zeldzaam zijn. Hoe het ook zij, zij kunnen niet onmiddellijk ter zijde worden geschoven. Met betrekking tot het derde argument is het Duitse standpunt mijns inziens echter volledig onjuist.

— Vrijgestelde uitvoer

80. Krachtens artikel 15 van de Zesde richtlijn zijn een aantal leveringen naar een plaats buiten de Gemeenschap vrijgesteld van BTW. Krachtens artikel 17,

lid 3, sub b, moet alle voorbelasting met betrekking tot dergelijke leveringen worden afgetrokken of teruggegeven. De Duitse regering wijst erop, dat wanneer C of D zich buiten de Gemeenschap bevindt, B of C, naar gelang het geval, recht zou hebben op een teruggaaf/afrek van de volledige voorbelasting van 20 die reeds op het geleverde goed rust; wanneer A echter vervolgens een korting van 11 geeft, die de kosten van D vermindert, en tegelijk zijn belastingschuld dienovereenkomstig met 1 mag verlagen, zal een totaal van 21 door de belastingautoriteiten worden terugbetaald terwijl slechts 20 is ontvangen.

81. Dat zou inderdaad op een verlies van belastinginkomsten neerkomen.

82. Daartegenover stelt de Commissie dat vergoeding van bonnen in exportsituaties vrijwel niet voorkomt. De Duitse regering verwees ter terechtzitting echter naar reclame-acties waarbij niet geringe bedragen door autofabrikanten contant worden terugbetaald aan eindverbruikers, ook buiten de Gemeenschap. Met dergelijke situaties moet dus rekening worden gehouden, hoewel zij volgens mij goed kunnen worden afgewikkeld zonder af te wijken van de in de zaak Elida Gibbs gekozen benadering.

83. Wanneer A in de normale intracommunautaire situatie zijn belastingschuld in geval van een aan of ten behoeve van D

verleende korting mag verminderen, is dat omdat de door D betaalde prijs inclusief BTW is, zodat elke prijsvermindering kan worden geacht ook een evenredig gedeelte van de BTW te omvatten. Wanneer echter een goed op grond van de artikelen 15 en 17, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn met BTW-vrijstelling uit de Gemeenschap wordt geëxporteerd, is in geen enkele prijs in welke schakel dan ook communautaire BTW begrepen. Betalingen door A aan een volgende ontvanger buiten de Gemeenschap kunnen dus niet geacht worden een bedrag aan BTW te omvatten dat aanleiding zou kunnen geven tot een verlaging van A's belastingschuld.

84. Het behoeft geen onoverkomelijke moeilijkheid op te leveren om ervoor te zorgen dat A in dergelijke gevallen niet een fictief bedrag aan BTW van zijn belastingschuld kan aftrekken. In de regel moet A voor een dergelijk aftrek op zijn minst in het bezit zijn van deugdelijke facturen waaruit blijkt waar de betalingen zijn verricht. Indien kortingstelsels buiten de Gemeenschap worden toegepast, moeten in het geval van kortingbonnen regelingen met buitenlandse detailhandelaren worden getroffen; zowel in de kortingstelsels als in de „geld terug”-stelsels moeten betalingen, om een prikkel tot kopen te vormen, in een niet-communautaire valuta worden verricht. Deze twee factoren moeten controle door de belastingautoriteiten betrekkelijk gemakkelijk maken.

85. Het type voorwaarden waarop artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn

doelt, lijkt dus passend en voldoende om ongerechtvaardigde vorderingen of verlies van belastinginkomsten te voorkomen.

86. De Duitse regering voert ook aan dat hetzelfde probleem zou rijzen bij vrijgestelde transacties binnen de Gemeenschap, bijvoorbeeld wanneer de levering van C aan D is vrijgesteld, terwijl de levering van A aan B belast is.

87. In dergelijke gevallen kan C geen voorbelasting aftrekken, maar niettemin wordt de prijs van de laatste transactie geacht geen BTW te omvatten. Het antwoord is echter hetzelfde: aangezien D's koopprijs geen BTW omvat, kan een vermindering of een gedeeltelijke terugbetaling van deze prijs ook geen BTW omvatten en kan A zijn belastingschuld niet herzien.

88. Gezien de aard van de bonnenstelsels acht ik het in elk geval nauwelijks waarschijnlijk<sup>28</sup> dat zij worden gebruikt bij transacties die krachtens artikel 13 van de Zesde richtlijn zijn of kunnen worden vrijgesteld van BTW.

28 — Zie mijn opmerkingen in punt 31.

— Betalingen aan een „eindafnemer” die belastingplichtige is

89. In het tweede type situatie waarnaar de Duitse regering verwijst, is D, die van een door A aangeboden prijsverlaging profiteert, niet de echte eindafnemer, maar een belastingplichtige die het verkregen goed voor zijn eigen belastbare handelingen gebruikt. In de situatie waarop het bezwaar van de Duitse regering betrekking heeft, verwerft D een goed voor de prijs van 330 inclusief belasting, gebruikt het goed voor zijn eigen belaste handelingen en trekt dus een voorbelasting van 30 van zijn belastingsschuld af. Ontvangt hij echter ook van A een korting van 11 en mag A zijn eigen belastingsschuld met 1 verlagen, mag D een BTW-bedrag aftrekken dat verschuldigd noch betaald is.

90. Ook deze situatie leidt tot een echt verlies van belastinginkomsten.

91. Daartegenover stelt de Commissie opnieuw dat dergelijke situaties in de praktijk uiterst ongebruikelijk zijn, en wellicht heeft zij tot een bepaald punt gelijk. Indien D A's goederen slechts marginaal voor zijn eigen belaste handelingen gebruikt, is het minder waarschijnlijk dat hij ze via tussenpersonen aanschafft. Hij zal

vermoedelijk trachten ze tegen de laagst mogelijke prijs te verkrijgen, het liefst rechtstreeks van A. Het is echter gemakkelijk denkbaar dat een fabrikant van goederen die bijvoorbeeld door kleine ambachtslieden worden gebruikt, slechts via groot-handelaren verkoopt, maar niettemin een „geld terug”-stelsel hanteert om ambachtslieden die deze goederen kopen, te belonen.

92. Het lijkt mij echter ook hier niet al te moeilijk om dit soort verlies van belastinginkomsten tegen te gaan. Om te beginnen ben ik het niet eens met de Duitse regering dat D de volledige hem door C in rekening gebrachte voorbelasting van 30 mag aftrekken van zijn eigen belastingsschuld. Zodra wordt aanvaard dat A zijn belastingsschuld met 1 mag verlagen, moet ook worden aanvaard dat D's voorbelasting met 1 lager wordt wanneer hij van A een korting van 11 ontvangt. Indien D een belastingplichtige is, moet hij zijn inkoop- en verkoopboekhouding behoorlijk bijhouden, als hij dergelijke uitbetaalde kortingen niet vermeldt, zou dat neerkomen op fraude.

93. Wellicht vreest de Duitse regering dat dergelijke fraude moeilijk kan worden ontdekt, en dat het vereiste om uitbetaalde kortingen te boeken moeilijk valt af te dwingen. Dat zal evenwel slechts in buitengewone omstandigheden het geval zijn. In het algemeen schaffen belastingplichtigen hun goederen bij detailhandelaren niet per

stuk aan — vergeleken bij de aankoop van grotere hoeveelheden bij groothandelaren of soortgelijke gespecialiseerde leveranciers zouden hun kosten waarschijnlijk veel hoger zijn dan het profijt dat zij gewoonlijk kunnen trekken uit misbruik van een leemte in het BTW-stelsel door het gebruik van „geld terug”-bonnen of kortingbonnen. In normale omstandigheden moet het niet al te moeilijk te zijn om controles te verrichten. Bij „geld terug”-bonnen zullen alle betalingen aan D vermoedelijk in A's boeken moeten staan. Bij kortingstelsels, die in elk geval waarschijnlijk geen „sprong”-element zullen bevatten, zou van C kunnen worden verlangd om op elke factuur aan D melding te maken van het feit dat een bon als gedeeltelijke betaling voor de goederen is geaccepteerd.

#### — Dubbele aftrek van BTW

94. De Duitse regering noemt nog een geval waarin haars inziens sprake is van verlies van belastinginkomsten. In het geval van kortingbonnen, zo stelt zij, leidt de omstandigheid dat de nettowaarde van de bon niet in C's maatstaf van heffing kan worden opgenomen, zoals bevestigd door het Hof in de arresten *Boots* en *Argos*<sup>29</sup>, gekoppeld

met de verlaging van A's maatstaf van heffing, tot een dubbele aftrek en een verlies van belastinginkomsten.

95. Volgens mij verwijst de Duitse regering in dit verband ten onrechte naar de zaken *Boots* en *Argos*, omdat die zaken geen „sprong”-betalingen van de hier in het geding zijnde soort betroffen. Zoals de Commissie opmerkt, moet de nettowaarde van de bon in de onderhavige situatie in C's maatstaf van heffing worden betrokken. C ontvangt dat bedrag werkelijk van A (als tegenprestatie van een derde, in overeenstemming met artikel 11, A, lid 1, sub a), zodat er slechts sprake is van één aftrek. Dit is niet in strijd met de benadering die onder andere economische omstandigheden is gekozen in de zaak *Boots*, waar de waarde van de bon niet in de maatstaf van heffing van de detailhandelaar moest worden opgenomen, omdat het ging om een korting die door de detailhandelaar zelf was verleend, of in de zaak *Argos* waarin de bon rechtstreeks was terugbetaald door de fabrikant in ruil voor de door hem geleverde goederen.

#### *Mededingingsvervalsing*

96. Ten slotte stelt de Duitse regering dat de oplossing in het arrest *Elida Gibbs* in

<sup>29</sup> — Zaak 126/88, aangehaald in voetnoot 10, en arrest van 26 oktober 1996, *Argos Distributors* (C-288/94, Jurispr. blz. I-5311).

twee soorten gevallen de mededinging vervalst omdat de fiscale behandeling van bonnenstelsels (waarvoor A slechts zijn eigen financiële middelen gebruikt) gunstiger is dan van andere reclamecampagnes waarvan andere marktdeelnemers kunnen profiteren.

staf van heffing in het geval van een kortingstelsel mag verlagen, zal hij eerder deze weg kiezen en aldus de mededinging vervalsen ten nadele van reclamebureaus.

97. Ik ben er niet van overtuigd dat fiscale prikkels voor marktdeelnemers om hun eigen middelen te gebruiken in plaats van anderen in te schakelen, noodzakelijkerwijze een mededingingsvervalsing opleveren, maar ik geef toe dat het eerder minder dan meer handel zou kunnen meebrengen. In elk geval lijkt mij dat een dergelijke prikkel niet bestaat, dan wel dat het gevolg ervan waarschijnlijk te verwaarlozen is; waar deze prikkel wel bestaat, lijkt zo iets volgens de bepalingen van de Zesde richtlijn gerechtvaardigd.

#### — Vergelijking met reclame

98. De Duitse regering stelt dat kortingsstelsels van fabrikanten tot doel hebben de verkoop te stimuleren zonder de inkomsten van de detailhandelaar bij elke verkoop te verminderen. Het gaat om reclameacties die de fabrikant initieert en financiert en die als zodanig alternatieven voor reclamecampagnes zijn. Indien de fabrikant zijn maat-

99. De Commissie wijst erop dat de Duitse regering haar betoog over de keuze tussen een kortingstelsel en adverteren baseert op cijfers waarin prijzen inclusief en prijzen exclusief belasting door elkaar worden gehaald.

100. Ik ben het met de Commissie eens. Indien A besluit om 11 aan D te betalen, en A telkens wanneer D één van zijn producten koopt zijn belastingschuld met 1 mag verlagen, is dat wat de BTW betreft niet anders dan wanneer hij zou besluiten om hetzelfde bedrag te besteden aan reclame voor zijn producten. Indien A 11 besteedt aan reclamediensden, zal dat bedrag BTW ad 1 omvatten, wat vanuit A's gezichtspunt voorbelasting is die hij van zijn belastingschuld kan aftrekken. Hoewel de mechanismen verschillen, is het resultaat in beide gevallen dat A's belastingschuld 1 lager is. Voor A is de BTW-situatie volledig neutraal wat de keuze van de methode van afzetbevordering betreft, en er is voor hem geen financiële prikkel om te kiezen voor de ene methode in plaats van de andere, en dus is er geen sprake van een duidelijke mededingingsvervalsing.

101. De belastingautoriteiten zullen weliswaar in totaal iets minder ontvangen indien A kiest voor het gebruik van een bonnenstelsel, maar de BTW is voor hem geen reden om de diensten van reclamebureaus te mijden, tenzij A zo verbolgen is dat hij — in voor hem gelijkblijvende omstandigheden — stelselmatig kiest voor de minst voordelige oplossing voor de fiscus. Veel waarschijnlijker is, dat hij zijn beslissing neemt op basis van de verwachte gevolgen voor de verkoop.

van 12 liter brandstof. Zodra een bepaald aantal zegels was verzameld, konden zij worden ingewisseld tegen geschenken uit een speciale catalogus. Het Hof was van oordeel dat het feit dat voor de „geschenken” niets in rekening was gebracht, niet kon worden beschouwd als een prijsrabat of prijskorting in de zin van artikel 11, A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn en dat de levering van deze „geschenken”, tenzij zij van geringe waarde zijn, moet worden behandeld als een levering onder bezwarende titel en dus als een belastbare transactie.<sup>31</sup>

#### — Vergelijking met cadeaustelsels

102. De Duitse regering stelt dat, wanneer A zijn belastingschuld mag verlagen op grond van de hier in geding zijnde kortingen, dit zou leiden tot een verschil in behandeling tussen dergelijke bonnenstelsels en het soort cadeaustelsels waarover het Hof in de zaak Kuwait Petroleum<sup>30</sup> uitspraak heeft gedaan.

104. De leverancier is dus verplicht om belasting te betalen over de waarde van de levering van de „geschenken”, maar mag ook de bij aankoop ervan betaalde voorbelasting aftrekken. Vanuit BTW-oogpunt lijkt het resultaat neutraal; aangezien geen waarde wordt toegevoegd, zullen de twee bedragen elkaar volledig opheffen.

105. De Duitse regering redeneert als volgt: wanneer A besluit tot een cadeaustelsel,

103. In die zaak bood een oliemaatschappij klanten een zegel aan voor elke aankoop

31 — In overeenstemming met artikel 5, lid 6 van de Zesde richtlijn dat luidt: „Met 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 belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan. Onttrekking van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster, worden niet als zodanig beschouwd.”

30 — Aangehaald in voetnoot 20.

koopt hij de „geschenken” voor een nettoprijs van 10 waarvoor hem 1 aan BTW in rekening zal worden gebracht. Vervolgens levert hij ze aan D in een transactie die geacht wordt onder bezwarende titel te zijn. Aangezien geen waarde is toegevoegd, zal de betrokken tegenprestatie nog steeds 10 zijn en de BTW 1. Na aftrek van voorbelasting zal het netto-effect op A's BTW 0 zijn. Wanneer hij besluit tot een „geld terug”- of kortingstelsel, biedt hij D een korting of terugbetaling van 11, bestaande uit een nettoprijskorting van 10 en een dienovereenkomstige BTW-verlaging van 1. Het netto-effect op zijn BTW is in overeenstemming met het arrest Elida Gibbs een verlaging van zijn belastingsschuld met 1.

106. Hier is inderdaad sprake van een verschil in fiscale behandeling, maar, zoals de Commissie opmerkt, dat verschil is inherent aan de bepalingen van de Zesde richtlijn. Uit artikel 11, A, lid 3, sub b, en C, lid 1, blijkt dat prijskortingen en -rabatten niet in de maatstaf van heffing worden opgenomen, ongeacht of zij bij levering of nadien zijn verleend. Uit die bepalingen en uit artikel 5, lid 6, zoals uitgelegd door het Hof in het arrest Kuwait Petroleum, blijkt dat de levering van gratis goederen (zoals „geschenken”) voor zakelijke doeleinden een levering onder bezwarende titel is, waarvoor de maatstaf van heffing de kostprijs is, en dat er in die omstandigheden geen sprake is van prijskortingen of -rabatten. De twee soorten stelsels vallen onder verschillende bepalingen, wat het verschil in behandeling ver-

klaart. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft opgemerkt, houdt het ene stelsel de levering van meer goederen voor dezelfde prijs in en het andere de levering van dezelfde goederen tegen een lagere prijs.

107. Verder ben ik van mening dat de Duitse regering niet heeft aangetoond dat een dergelijk verschil in behandeling tot concurrentiedistorsie leidt. Het klopt dat, wanneer A om fiscale redenen kortingsstelsels of „geld terug”-stelsels zou verkiezen boven cadeaustelsels, leveranciers van zulk „gratis geschenken” minder zaken zouden doen. A zal de keuze tussen verschillende soorten afzetcampagnes vermoedelijk echter maken uitgaande van hun nettokosten voor hem en hun effect op de verkopen; hij zal het stelsel kiezen dat D aanmoedigt zoveel mogelijk te kopen met de minste kosten voor hem (A). Er is geen reden om aan te nemen dat D een stelsel met een korting of terugbetaling van 11, inclusief belasting, altijd aantrekkelijker zal vinden dan een stelsel met een „gratis geschenk” waarvan de waarde inclusief belasting 11 is.

#### *Slotoverwegingen*

108. De argumenten in deze zaak wegen tegen elkaar op. De Commissie heeft over-



tuigend betoogd dat zelfs wanneer het Hof zijn arrest in de zaak Elida Gibbs anders had geformuleerd, de BTW op A's levering aan B volgens de beginselen van de Zesde richtlijn rekening moet houden met de door A aan C of D betaalde korting, en dat het totale bedrag van de in de gehele leveringsketen geheven BTW evenredig moet zijn aan het werkelijk door de eindafnemer betaalde bedrag. De Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk hebben gewezen op structurele en praktische problemen in die benadering, waaraan niet zomaar voorbij kan worden gegaan.

rijker dan de toepassing van de daartoe bestemde middelen.

111. Verder zijn de betrokken structurele en praktische problemen niet onoverkomelijk. Ik heb in deze conclusie bepaalde oplossingen aangegeven en uit de schriftelijke en mondelinge opmerkingen blijkt dat de wettelijke regeling van alle lidstaten, met uitzondering van Duitsland, thans in overeenstemming is met 's Hof's arrest in de zaak Elida Gibbs. Slechts één andere lidstaat was van mening dat de moeilijkheden waarmee die aanpassing gepaard ging, ondersteuning van Duitsland in deze zaak rechtvaardigden.

109. Niettemin dient volgens mij het standpunt van de Commissie te worden aangevaard.

110. In de eerste plaats ben ik van mening dat, in het geval van een anders onoverbrugbaar verschil, aan het vereiste dat het bedrag van de geheven BTW precies evenredig is aan de uiteindelijk door de leverancier ontvangen werkelijke waarde (en voor de keten als geheel aan de eindprijs), meer gewicht moet worden toegekend dan aan structurele vereisten. Met andere woorden, verwezenlijking van het doel is belang-

112. In die omstandigheden mag mijns inziens niet zonder doorslaggevende redenen worden afgeweken van de uitlegging die het Hof in het arrest Elida Gibbs heeft gegeven. Weliswaar hebben Duitsland en het Verenigd Koninkrijk reële bezwaren, maar zij kunnen mij er niet van overtuigen dat de huidige situatie onverenigbaar is met de grondbeginselen van het BTW-stelsel of leidt tot onoplosbare problemen bij het voorkomen van ongerechtvaardigde verliezen van belastinginkomsten. Derhalve ben ik van mening dat het in elk geval buiten alle proporties zou zijn om van alle overige lidstaten te verlangen — zoals het geval zou zijn wanneer het arrest in de zaak Elida Gibbs wordt verlaten — opnieuw hun BTW-wetgeving, die bevredigend lijkt te werken, te wijzigen.

## Conclusie

113. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging:

- vast te stellen dat de Bondsrepubliek Duitsland, door geen bepalingen vast te stellen waardoor de maatstaf van heffing voor een leverancier kan worden herzien wanneer hij bonnen vergoedt die door opeenvolgende handelaar als gedeeltelijke betaling van zijn goederen zijn geaccepteerd, ook indien hij de goederen niet rechtstreeks aan die handelaar heeft geleverd, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 11 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 7 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag;
- de Bondsrepubliek Duitsland in de kosten te verwijzen, met uitzondering van die van het Verenigd Koninkrijk, dat zijn eigen kosten moet dragen.