# CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL W. VAN GERVEN van 24 januari 1990 *

*Mijnheer de President,*
*mijne heren Rechters,*

1. De High Court of Justice heeft het Hof een aantal vragen voorgelegd met betrekking tot de uitlegging van artikel 11 A van Hoofdstuk VIII „Maatstaf van heffing" van de zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting [1]. De vragen om uitlegging betreffen in het bijzonder de twee volgende bepalingen:

— artikel 11 A, lid 1 a, van de richtlijn:

„A — In het binnenland

1. De 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;

b) ...

c) ...

d) ..."

— artikel 11 A, lid 3 b, van de richtlijn:

„3. In de maatstaf van heffing worden niet opgenomen:

a) ...

b) prijskortingen en -rabatten die aan de koper of de ontvanger worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht;

c) ..."

## Situering

2. De prejudiciële vragen zijn gerezen in het kader van een geschil tussen Boots Company PLC (hierna: Boots) en de Commissioners of Customs and Excise (hierna: de Commissioners).

De groep Boots baat een keten van winkels uit waar geneesmiddelen, toiletartikelen en diverse andere goederen worden verkocht. Om de verkoop te bevorderen doet Boots geregeld een beroep op een reclamevorm waarbij waardebonnen worden gebruikt. De klant die een dergelijke waardebon inlevert bij aankoop van het op de waardebon aan-

* Oorspronkelijke taal: Nederlands.

1 — Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17.5.1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

geduide goed, bekomt een vermindering van de in geld te betalen prijs ten belope van het op de bon afgedrukte bedrag. De kosten van deze reclamevorm worden nu eens geheel of gedeeltelijk door de fabrikant van de betrokken goederen gedragen, dan weer geheel of gedeeltelijk door Boots zelf. Partijen zijn het erover eens dat omzetbelasting is verschuldigd over het bedrag dat Boots de fabrikanten aanrekent voor het door hen te financieren deel van de toegestane prijsverminderingen. De betwisting betreft dus enkel de prijsvermindering via waardebonnen, die ten laste van Boots valt.

3. De in Boots-winkels aanvaarde waardebonnen worden op verschillende manieren in het publiek verspreid. Nu eens worden de waardebonnen in de pers of in gratis verspreide brochures afgedrukt. De Britse overheden stemmen er in de praktijk mee in dat bij aankoop van een goed met inlevering van een aldus verspreide waardebon, omzetbelasting slechts verschuldigd is over de geldsom die de klant aan Boots betaalt, waarbij de op de waardebon vermelde waarde dus niet in de maatstaf van heffing — dat is het bedrag waarover belasting verschuldigd is — wordt opgenomen. Tijdens de mondelinge behandeling voor het Hof heeft de vertegenwoordiger van de Britse regering in het midden gelaten of deze praktijk met de richtlijnbepalingen in overeenstemming is.

In andere gevallen wordt de waardebon afgedrukt op of gevoegd bij de verpakking van in Boots-winkels verkochte goederen (hierna: de goederen met waardebon). De klant die een dergelijk goed koopt, verkrijgt terzelfdertijd de waardebon, zonder enige bijbetaling. Bij aankoop van het op de waardebon aangeduide goed en inlevering van de waardebon aanvaardt Boots dat deze bon, zoals een via de pers of brochure verspreide waardebon, recht geeft op prijsvermindering ten belope van de waarde die erop is afgedrukt.

Tijdens de mondelinge behandeling heeft de vertegenwoordiger van Boots verduidelijkt dat het bedrag op de waardebon, afhankelijk van de winstmarge, overeenkomt met 5 tot 31% van de verkoopprijs van het later gekochte goed. Tijdens de mondelinge behandeling werd er verder op gewezen dat het goed met waardebon en het later gekochte goed niet noodzakelijk gelijkaardig zijn, maar bij levering wel aan hetzelfde omzetbelastingtarief zijn onderworpen.

4. Boots is van mening dat bij aankoop door de klant van het op de waardebon aangeduide goed met afgifte van een bij een vroegere aankoop verkregen waardebon slechts omzetbelasting moet worden geheven over de door de koper daadwerkelijk betaalde geldsom. Zij is dus van oordeel dat de maatstaf van heffing op dezelfde manier moet worden vastgesteld als deze die wordt gevolgd bij aankoop van een goed met afgifte van een via de pers of brochure verspreide waardebon. De Commissioners zijn daarentegen van oordeel dat de situaties verschillend zijn gelet op het feit dat de klant in het ene geval vooraf een goed moet kopen, in het andere niet. De Commissioners hebben Boots een naheffingsaanslag ter waarde van 10 727,03 UKL voor het jaar 1984 opgelegd. Het Value Added Tax Tribunal heeft deze aanslag bevestigd. Boots heeft tegen deze uitspraak bij de High Court of Justice beroep aangetekend. Het is in het kader van dit beroep dat de High Court de volgende vragen aan het Hof heeft voorgelegd:

„1) Moet artikel 11 A, lid 1 a, van de zesde BTW-richtlijn aldus worden uit-

gelegd, dat met de omschrijving ‚alles wat de leverancier of dienstverkrijger voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde' enkel wordt gedoeld op de betaling in geld door de koper?

2) Verkrijgt de kleinhandelaar een tegenprestatie van de koper in de zin van artikel 11 A, lid 1 a, van de zesde BTW-richtlijn, wanneer hij van de koper een waardebon aanneemt die recht geeft op een prijsvermindering bij aankoop van op de waardebon vermelde goederen, en de waardebon door de kleinhandelaar aan de koper is aangeboden bij diens aankoop bij de kleinhandelaar van andere goederen tegen hun normale kleinhandelsprijs?

3) Moet de omschrijving ‚prijskortingen en -rabatten die aan de koper of de ontvanger worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht' in artikel 11 A, lid 3 b, van de zesde BTW-richtlijn aldus worden uitgelegd, dat daaronder ook valt het verschil tussen de normale kleinhandelsprijs van de geleverde goederen en de door de kleinhandelaar voor die goederen daadwerkelijk ontvangen geldsom, wanneer terzelfdertijd een waardebon wordt ingeleverd die op de bovengeschreven wijze is verkregen?

4) Wanneer een kleinhandelaar aan een koper goederen levert tegen een lager geldbedrag dan de normale kleinhandelsprijs van de goederen, omdat de koper op het tijdstip van de levering een waardebon inlevert die hij bij de aankoop van andere goederen bij dezelfde kleinhandelaar heeft verkregen:

a) is dan de maatstaf van heffing van artikel 11 A, lid 1 a, van de zesde BTW-richtlijn de door de kleinhandelaar voor de later geleverde goederen ontvangen geldsom, of

b) de door de kleinhandelaar voor de later geleverde goederen ontvangen geldsom vermeerderd met de waarde van de ingeleverde bon, en zo ja, hoe dient de waarde van de bon te worden bepaald, of

c) indien a) noch b) van toepassing is, welke is dan de maatstaf van heffing in het gegeven geval?

5) Zo de term ‚tegenprestatie' niet alleen de betaling in geld omvat, maar tevens de inlevering van de waardebon bij de verkoper van de betrokken goederen, verbiedt artikel 11 A, lid 1 a, van de zesde BTW-richtlijn dan de Lid-Staten om de maatstaf van heffing vast te stellen aan de hand van de prijs die de koper zou moeten betalen indien de tegenprestatie voor de aankoop volledig in geld was?

6) Is een bepaling van nationaal recht, die dateert van vóór 1 januari 1978 en inhoudt dat ‚indien de levering van een goed niet onder bezwarende titel is verricht of indien de tegenprestatie niet of niet volledig uit geld bestaat, de waarde van de levering zal worden geacht gelijk te zijn aan haar marktwaarde', een maatregel die afwijkt van artikel 11 van de zesde BTW-richtlijn, en had krachtens artikel 27 van de zesde BTW-

richtlijn de Commissie daarvan in kennis moeten zijn gesteld vóór 1 januari 1978?"

5. Voor een nadere uiteenzetting van de feiten, het procesverloop en de bij het Hof ingediende opmerkingen verwijs ik naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen uit het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering.

**De eerste vraag**

6. Met de eerste vraag wenst de High Court te vernemen of betalingen in geld de enige tegenprestaties zijn die door artikel 11 A, lid 1 a, van de zesde richtlijn worden beoogd. Alle partijen zijn het erover eens dat deze vraag ontkennend moet worden beantwoord. Dit is ook mijn mening om de hierna volgende redenen.

Artikel 11 A, lid 1 a, van de zesde richtlijn vermeldt uitdrukkelijk dat *alles* wat de leverancier van de zijde van de koper verkrijgt of moet verkrijgen als tegenprestatie in aanmerking komt. Overeenkomstig de uitspraak van het Hof in zijn arrest van 23 november 1988 in zaak-Naturally Yours Cosmetics [2] mag de betrokken regeling van de zesde richtlijn worden uitgelegd rekening houdend met de overeenstemmende bepalingen van de tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 [3]. Welnu, in Bijlage A ad artikel 8 a, van de tweede richtlijn wordt uitdrukkelijk vermeld dat onder „tegenwaarde" onder andere moet worden verstaan „de waarde van in ruil ontvangen goederen". Daaruit blijkt duidelijk dat ook andere prestaties dan betalingen in geld door artikel 11 A, lid 1 a, van de zesde richtlijn worden beoogd.

**De tweede en de derde vraag**

7. Zowel de tweede als de derde vraag strekken ertoe te weten of bij aankoop van een goed met inlevering van een waardebon die bij een vroegere aankoop werd verkregen, het op deze bon afgedrukte bedrag in de maatstaf van heffing moet worden opgenomen. In de tweede vraag gaat het er meer bijzonder om te weten of dit bedrag *binnen* de maatstaf van heffing valt omdat de afgifte van de waardebon als een tegenprestatie in de zin van artikel 11 A, lid 1 a, van de richtlijn zou zijn aan te merken. In de derde vraag gaat het er integendeel om te weten of dit bedrag *buiten* de maatstaf van heffing valt omdat de waardebon de belichaming zou zijn van een aan de koper toegekende prijskorting of prijsrabat in de zin van artikel 11 A, lid 3 b, van de richtlijn.

De derde vraag dient mijns inziens vóór de tweede te worden onderzocht. Indien immers wordt vastgesteld dat de waardebon een recht op prijskorting belichaamt en het erop afgedrukte bedrag om die reden buiten de maatstaf van heffing valt, hoeft de tweede vraag niet meer te worden onderzocht.

8. Vooreerst zij opgemerkt dat de termen „prijskorting" en „prijsrabat" waarvan sprake in artikel 11 A, lid 3 b, van de richtlijn in een voorschrift van gemeenschapsrecht voorkomen dat ter bepaling van zijn

2 — Arrest van 23 november 1988 (zaak 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Jurispr. 1988, blz. 6365, r. o. 10).

3 — Tweede richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, blz. 1303).

inhoud en strekking niet naar het recht van de Lid-Staten verwijst. De uitlegging van deze termen kan dan ook niet ter beoordeling van iedere Lid-Staat worden gelaten [4].

9. Artikel 11 A, lid 3 b, legt twee voorwaarden op waaraan cumulatief moet zijn voldaan: ten eerste, het moet om een prijskorting of prijsrabat gaan, die aan de koper van het goed of de ontvanger van de dienst is toegekend; ten tweede, de prijskorting of prijsrabat moet door hem zijn verkregen op het tijdstip waarop de koop of de dienst plaatsvindt.

De tweede voorwaarde stelt in het voorliggende geval geen bijzondere moeilijkheid zodra wordt aanvaard dat aan de eerste voorwaarde is voldaan. De klant verkrijgt dan per hypothese een „prijskorting" of „prijsrabat" en dit op het ogenblik van de aankoop van het op de waardebon aangeduide goed: bij inlevering van de waardebon dient hij slechts het bedrag te betalen dat overeenstemt met de verkoopprijs verminderd met het op de waardebon afgedrukte bedrag.

Of aan de eerste voorwaarde is voldaan, wordt daarentegen betwist. Boots en de Commissie zijn van oordeel dat het hier wel degelijk om een prijskorting of prijsrabat gaat. De Britse regering is echter van oordeel dat er van een prijskorting of prijsrabat slechts sprake is wanneer de verkoopprijs daadwerkelijk wordt verminderd; een prijsvermindering die afhankelijk is van de afgifte van een waardebon zou niet onder de betrokken bepaling vallen. Ook al zou een prijskorting of -rabat via een waardebon kunnen worden toegekend, dan nog is de Britse regering van oordeel dat er van de toekenning van een dergelijke korting of rabat geen sprake kan zijn wanneer de klant vooraf een goed met waardebon moet kopen om hierop aanspraak te kunnen maken.

10. De argumenten van de Britse regering overtuigen mij niet. Ik deel de mening van Boots en de Commissie dat het in de omstandigheden van het geval om een prijskorting of prijsrabat gaat in de zin van artikel 11 A, lid 3 b, van de richtlijn. Om dit aan te tonen zal ik vooreerst beide termen (nrs. 11 en 12) evenals het begrip „waardebon" (nr. 13) nader omschrijven. Vervolgens zal ik nagaan of een korting of rabat via een te overhandigen waardebon kan worden toegekend (nr. 14). Ten slotte zal ik onderzoeken welk belang moet worden worden gehecht aan de omstandigheid dat de klant de waardebon pas verkrijgt na aankoop van een goed (nr. 15).

11. De termen „prijskorting" en „prijsrabat" hebben bij mijn weten geen welafgelijnde betekenis. Een onderscheid tussen beide termen lijkt me in deze zaak overigens geen rol te spelen. Uit het naast elkaar gebruiken van twee verschillende termen kan wel worden afgeleid dat aan geen van beide een beperkende betekenis mag worden gehecht en dat bij voorbeeld zowel de hypothese wordt bedoeld waarin een deel van de aangeduide prijs niet wordt betaald als de hypothese waarin een deel van de reeds betaalde prijs wordt teruggegeven aan de klant op het tijdstip waarop de verkoop wordt verricht [5]. Beide termen samen verwijzen aldus naar prijsverminderingen in de ruime zin van het woord (met uitzondering van „prijsverminderingen wegens korting voor vooruitbetaling" die in artikel 11 A, lid 3 a, uitdrukkelijk worden genoemd).

4 — Vergelijk met arrest van 5 februari 1981 (zaak 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Jurispr. 1981, blz. 445, r. o. 9).

5 — In artikel 11 C, lid 1, van de richtlijn gaat het over prijsverminderingen die *na* het tijdstip van de transactie worden toegestaan en die eveneens buiten de maatstaf van heffing worden gehouden.

De aard van de onder b bedoelde prijsverminderingen kan nader worden omschreven met behulp van de hierna aangeduide kenmerken van het omzetbelastingstelsel.

12. De omzetbelasting is een algemene verbruiksbelasting die de bestedingen van de eindverbruiker wenst te treffen[6]. Artikel 2 van de zesde richtlijn bepaalt in dat opzicht welke prestaties aan de belasting zijn onderworpen:

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

2) ..." (eigen cursivering).

Uit de uitdrukking „onder bezwarende titel" evenals uit de hiervoor (nr. 1) weergegeven definitie van de maatstaf van heffing heeft het Hof afgeleid dat als belastinggrondslag in aanmerking komt de door de leverancier of dienstverstrekker *werkelijk ontvangen tegenprestatie* die bovendien in geld moet kunnen worden uitgedrukt[7]. Verder heeft het Hof gepreciseerd dat er geen belastinggrondslag is voor prestaties *zonder directe*, dat is zonder met het geleverde goed of de verrichte dienst rechtstreeks in verband staande, *tegenprestatie*[8].

6 — Vergelijk met artikel 2, eerste alinea, van de eerste richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301).

7 — Zie zaak 154/80 (hiervoor geciteerd in voetnoot 4), r. o. 13. Zie ook zaak 230/87 (hiervoor geciteerd in voetnoot 2), r. o. 16.

8 — Zaak 154/80 (hiervoor geciteerd in voetnoot 4), r. o 12, en zaak 230/87 (hiervoor geciteerd in voetnoot 2), r. o. 12; zie ook arrest van 1 april 1982 (zaak 89/81, Hong Kong Trade, Jurispr. 1982, blz. 1277, r. o. 10).

Uit wat voorafgaat blijkt waarom artikel 11 A, lid 3 b, prijsverminderingen uit de maatstaf van heffing sluit: omdat tegenover de prijsvermindering, al is zij om zakelijke redenen door de leverancier of dienstverstrekker toegestaan (namelijk om zijn omzet te verhogen), geen (althans geen afgezonderde) in geld uitdrukbare tegenprestatie staat vanwege de koper van het goed of de ontvanger van de dienst.

13. Hoe situeren „waardebonnen" zich in dit kader? De in Boots-winkels aanvaarde waardebonnen kunnen juridisch als volgt worden omschreven. Deze bonnen zijn (overdraagbare) titels die voor de houder ervan een recht op prijsvermindering belichamen, ten belope van het daarop afgedrukte bedrag, bij gelegenheid van de aankoop bij een bepaalde kleinhandelaar van goederen die op de bonnen zijn aangeduid. Voor de kleinhandelaar die de waardebonnen zelf uitgeeft (dat is de voorliggende hypothese) vertegenwoordigen deze waardebonnen de verplichting om bij latere aankopen van op de waardebon aangeduide goederen met inlevering van een dergelijke bon, een prijsvermindering toe te staan.

Gelet op de in het vorige nummer vermelde rechtspraak van Uw Hof, dient evenwel te worden aangenomen dat een waardebon niet langer een recht op prijsvermindering belichaamt indien, en in de mate dat, de emittent voor de door hem bij de uitgifte van de waardebon aangegane verplichting een in geld waardeerbare tegenprestatie — en dus niet alleen maar de verwachting van een verhoogde omzet — zou ontvangen. Laat mij nu aan de hand van de voorgaande omschrijving de voorliggende feitensituaties kwalificeren.

14. In het meest eenvoudige geval dat een emittent-leverancier de waardebonnen via brochures gratis verspreidt, ontvangt hij duidelijk geen tegenprestatie voor de in omloop gebrachte waardebonnen. Het gaat dus wel degelijk om een prijsvermindering. Ik zie immers geen reden waarom een prijsvermindering die, in plaats van rechtstreeks te worden toegestaan, wordt toegekend mits inlevering van een aldus in omloop gebrachte waardebon, niet evengoed onder artikel 11 A, lid 3 b, zou komen: de tekst of de doelstelling van dat artikel verzet zich daartegen niet. Dat een dergelijke via brochures gratis verspreide waardebon als een prijskortingstitel kan worden aangemerkt, is trouwens in overeenstemming met de praktijk van de Britse overheden om, bij aankoop van een goed met inlevering van een aldus verspreide waardebon, het hierop aangeduide bedrag niet in de maatstaf van heffing op te nemen. Ik acht deze praktijk dan ook in overeenstemming met het gemeenschapsrecht.

15. Blijft de vraag of een bij een vroegere verkoop toegekende waardebon eveneens als een prijskortingstitel kan worden aangemerkt. De Britse regering wijst erop dat de klant in die hypothese wel degelijk een besteding moet doen om de waardebon te verwerven en dat de emittent-leverancier een tegenprestatie in de vorm van een omzetverhoging ontvangt. In die omstandigheden zou er volgens haar geen sprake zijn van een prijskorting of -rabat in de zin van artikel 11 A, lid 3 b.

Het is juist dat de klant in die omstandigheden een besteding doet en dat de leverancier bij verkoop van het goed met waardebon een prijs ontvangt. De gehele prijs staat evenwel, in de woorden van Uw Hof (hiervoor, nr. 12), rechtstreeks in verband met het dán verkochte goed en hij dient op dat ogenblik volledig in de maatstaf van heffing te worden opgenomen. De waardebon die de koper bij die gelegenheid verwerft, wordt hem door de leverancier overhandigd voor eventueel gebruik bij een latere aankoop, en geeft bij die latere aankoop recht op een prijsvermindering, net zoals in het geval van via brochures gratis verspreide waardebonnen. De bij de latere verkoop mits inlevering van de waardebon door de leverancier werkelijk ontvangen, verminderde prijs vormt ook dan de maatstaf van heffing. De waardebon die — en omdat hij — in de gegeven omstandigheden in hoofde van de leverancier een *verplichting* uitmaakt, kan niet als tegenprestatie, dat is een in geld uitdrukbaar *voordeel* voor de leverancier, worden aangemerkt. Hij is derhalve als een prijskorting of -rabat in de zin van artikel 11 A, lid 3 b, van de richtlijn te beschouwen.

**De overige vragen**

16. Het hiervoor gesuggereerde antwoord op de derde vraag laat me toe kort stelling te nemen ten aanzien van de andere vragen.

Zoals hiervoor reeds gesteld (nr. 7) is het antwoord op de tweede vraag overbodig gelet op het antwoord op de derde vraag. Uit de samenhang tussen artikel 11 A, lid 1 a, en 11 A, lid 3 b, van de zesde richtlijn volgt dat de maatstaf van heffing voor het leveren van goederen of het verrichten van diensten bestaat uit de daadwerkelijk verkregen of te verkrijgen tegenprestaties, *de toegekende prijskorting niet inbegrepen.* Van

zodra een toegegeven waardebon als prijskortingstitel wordt erkend, is het dan ook een uitgemaakte zaak dat hij voor de toepassing van dit artikel 11 A geen tegenprestatie is.

17. Uit het antwoord op de derde vraag volgt eveneens dat uit de drie in de vierde vraag opgesomde antwoordmogelijkheden, het onder 4, letter a, aangeduide antwoord moet worden gekozen.

18. Op de vijfde vraag meen ik niet te moeten ingaan, aangezien deze vraag uitgaat van een antwoord op de vorige vragen dat ik niet suggereer.

19. De zesde vraag, ten slotte, meen ik evenmin te moeten behandelen. De bepaling van nationaal recht waarover het in die vraag gaat, lijkt me immers niet toepasselijk bij levering van goederen met prijskorting.

## Conclusie

20. Samenvattend suggereer ik het Hof de prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

„1) De in artikel 11 A, lid 1 a, van de zesde richtlijn inzake omzetbelasting omschreven maatstaf van heffing beoogt niet uitsluitend de betaling van een geldsom door de koper.

2) Een kleinhandelaar kent een in artikel 11 A, lid 3 b, van de zesde richtlijn omschreven prijskorting of prijsrabat toe wanneer hij tegen inlevering van een bij verkoop van een eerste goed toegegeven waardebon, een prijsvermindering toestaat bij verkoop van een tweede op de waardebon aangeduid goed. Alleen de door de kleinhandelaar voor het tweede goed daadwerkelijk ontvangen prijs valt dan in de maatstaf van heffing."