CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL C. GULMANN

van 3 maart 1993 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. De Rechtbank van eerste aanleg te Brussel heeft het Hof twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 11, deel A van de Zesde BTW-richtlijn. [1] Deze vragen zijn gerezen in een procedure die de Belgische vennootschap Chaussures Bally SA tegen de Belgische belastingdienst heeft aangespannen teneinde een door deze genomen beslissing te zien vernietigd.

2. De verwijzende instantie heeft in haar beschikking aangegeven, dat verzoekster Bally-schoenen in België verdeelde via een keten van winkels, en zij heeft verder het volgende opgemerkt:

„De klanten van de door verzoekster geëxploiteerde winkels betalen de prijs van hun aankopen nu eens in contant geld, dan weer per cheque of ook door middel van een kredietkaart van het type ‚American Express', ‚Diners', etc.

Om tegemoet te komen aan de wensen van potentiële klanten om als middel van betaling een kredietkaart te gebruiken, is verzoekster met de instellingen die kredietkaarten uitgeven, in overeenkomsten getreden van het type ‚kleinhandel'.

Deze instellingen houden ten laste van de aangesloten handelaars een commissie in die, in de regel, circa 5 % beloopt van de betalingen die zij aan de handelaren voldoen wanneer deze laatsten van de kredietkaarten gebruik hebben gemaakt (...)

Deze korting vertegenwoordigt de betaling voor de diensten die de Diners-organisatie ten behoeve van de bij haar aangesloten ondernemingen verricht.

Zo geven sommige emittenten er de voorkeur aan een forfaitaire vergoeding te factureren (American Express), terwijl anderen een verband leggen tussen hun dienstverlening en elke afzonderlijke aankoop (Diners), waarbij overigens de commissie of de korting steeds wordt berekend over de totale omzet voortvloeiende uit de rechtsbetrekkingen tussen de aangesloten onderneming en de emittent."

3. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt verder

— dat Bally zich op een bepaald moment heeft gewend tot de Belgische belastingdienst om te weten te komen, of zij gehouden was de BTW te betalen over de totale verkoopprijs dan wel slechts belasting was verschuldigd over het

* Oorspronkelijke taal: Deens.

1 — Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 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).

bedrag dat de emittenten van de kredietkaarten haar uitbetaalden na aftrek van hun commissie, en

— dat de Belgische belastingdienst zich in de hoofdzaak op het standpunt stelt, dat de maatstaf van heffing wordt gevormd door het eerste bedrag, terwijl Bally zich op het standpunt stelt, dat de maatstaf van heffing het laatste bedrag is.

4. De *eerste prejudiciële vraag* luidt als volgt:

„1. *Artikel 11, 1°, a), van de richtlijn*

Wanneer in het kader van een verkooptransactie de betaling door middel van een kredietkaart plaatsvindt, bestaat de door de aangesloten handelaar ter zake van de levering van een goed van de kredietinstelling verkregen tegenprestatie dan enkel in het bedrag dat de aangesloten handelaar van deze instelling heeft ontvangen?"

5. Artikel 11 van de richtlijn bevat de regels met betrekking tot de maatstaf van heffing. Artikel 11, deel A formuleert de regels met betrekking tot de maatstaf van heffing voor transacties die in het binnenland tot stand komen. Lid 1 bepaalt:

„De maatstaf van heffing is:

a) voor leveringen van goederen (...) alles wat de leverancier voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde (...)"

De leden 2 en 3 van artikel 11, deel A verduidelijken, voor bepaalde gevallen, onderscheidenlijk wat moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing (bij voorbeeld andere belastingen dan de BTW alsook de kosten van verpakking, transport en verzekering) en wat niet moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing (bij voorbeeld prijsverminderingen uit hoofde van korting voor vooruitbetaling).

6. Het is wellicht zinvol om aan de hand van enkele cijfers de praktische consequenties van de verschillende tegenover elkaar staande opvattingen te illustreren.

Indien bij voorbeeld

— de BTW 20 % bedraagt,

— de verkoopprijs zonder BTW 100 ECU bedraagt en

— de door de emittent van de kaart bij de betaling aan de verkoper afgehouden commissie 5 % bedraagt,
\B\

dan volgt uit het standpunt van de Belgische autoriteiten, dat de maatstaf van heffing ten laste van de vennootschap 100 ECU is, en

dat dus de BTW 20 ECU bedraagt, terwijl uit het standpunt van Bally volgt, dat de maatstaf van heffing slechts 95 ECU is en dat de verschuldigde BTW dus 19 ECU bedraagt.

Het kan verder nuttig zijn te vermelden

— dat de verkoper van de koper, dit wil zeggen de eindverbruiker, de BTW heeft gevorderd over het gehele bedrag en dat de koper een „betalingsopdracht" heeft getekend voor 120 ECU;

— dat de emittent van de kredietkaart 114 ECU aan Bally betaalt, omdat de commissie van 5 % volgens het dossier wordt berekend op de verkoopprijs inclusief BTW, in overeenstemming met hetgeen tussen Bally en de emittenten is overeengekomen, en

— dat blijkens het dossier en overeenkomstig een afwijkingsmogelijkheid waarin de richtlijn voorziet, de commissie van de kredietkaartemittenten in België niet aan BTW is onderworpen.

7. In haar opmerkingen voor het Hof stelt Bally in wezen, dat zij in feite van de emittenten van de kredietkaarten, indien men de cijfers van het voorbeeld aanhoudt, slechts 95 ECU heeft ontvangen als betaling voor de verkochte waar, alsmede 19 ECU, zijnde de BTW over het daadwerkelijk als betaling voor de waar ontvangen bedrag; dat er daarom alle reden is de 95 ECU te beschouwen als de tegenprestatie die zij ter zake van de verkoop van de waar van derden heeft ontvangen; en dat het bijgevolg die tegenprestatie is die krachtens artikel 11, deel A de maatstaf van heffing vormt. Bally stelt bovendien, dat het in het bijzonder de kaarthouders, dat wil zeggen de kopers, zijn die profiteren van de door de emittenten verrichte dienst, en dat het niet gerechtvaardigd is dat de vennootschap de BTW moet betalen over de aan de emittenten betaalde bedragen, om de eenvoudige reden dat deze een belastingvrijstelling genieten.

De Belgische minister van Financiën, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie zijn het erover eens, dat artikel 11, deel A aldus moet worden uitgelegd, dat de maatstaf van heffing het totaal van de tegenprestatie, dat wil zeggen 100 ECU, is. Er bestaan enige verschillen in de argumenten die ter ondersteuning van deze stelling zijn aangevoerd. Die verschillen worden met name verklaard door een verschil van inzicht inzake de vraag of de tegenprestatie van de geleverde waar verstrekt wordt door de koper of door derden, dat wil zeggen de emittenten van de kredietkaarten.

8. Naar mijn mening kan redelijkerwijs niet worden getwijfeld aan het feit dat artikel 11, deel A aldus moet worden uitgelegd, dat de maatstaf van heffing het bedrag is waarover Bally de BTW aan de kopers berekent, zelfs indien deze door middel van een kredietkaart betalen.

Het is naar mijn oordeel van belang, voor ogen te houden dat artikel 11, deel A hoofdzakelijk beoogt een definitie te geven van de maatstaf van heffing — de belastbare waarde — van de goederen die een leverancier aan een koper levert, zodat deze laatste over de aldus vastgestelde maatstaf van heffing de BTW betaalt tegen het percentage dat in de Lid-Staat geldt. De BTW wordt in laatste instantie „betaald" door de eindverbruiker tegen een percentage van de maatstaf van heffing (artikel 12, lid 3, van de richtlijn). De gedetailleerde bepalingen van artikel 11,

deel A, leden 1 en 3, beogen in de eerste plaats de problemen op te lossen die veelvuldig in de praktijk voorkomen wanneer de belastingplichtige leverancier de maatstaf van heffing moet vaststellen ten opzichte van degene die de BTW op het geleverd goed moet betalen. [2]

9. Indien het standpunt van Bally zou worden aanvaard, zou dit betekenen, dat er verschil kan bestaan tussen de maatstaf van heffing op grond waarvan de BTW van de eindverbruikers wordt gevorderd, en de maatstaf van heffing die bepalend is voor de BTW zoals die door de belastingplichtige aan de belastingdienst is verschuldigd. Het komt mij voor, dat de erkenning dat een dergelijk verschil zou kunnen bestaan, moeilijk verenigbaar is met de opzet van de richtlijn, en in ieder geval is Bally er niet in geslaagd aan te tonen, dat een dergelijk verschil in de onderhavige situatie noodzakelijkerwijs moet bestaan.

10. Ik zie geen dwingende redenen om mij aan te sluiten bij het standpunt van de vennootschap. In de context van de onderhavige zaak komt het mij voor, dat het onproblematisch is de stelling te betrekken, dat de commissie die de emittent afhoudt van het op de afrekening voorkomende bedrag, de betaling door Bally is voor de diensten die de emittent haar verleent. Het is een feit, dat de verschuldigde commissie is vastgesteld in een overeenkomst tussen Bally en de emittent, waarop de kaarthouder, dat wil zeggen de koper van de waar, geen enkele invloed heeft. Bally heeft op die manier tevens aan de verplichting voldaan om de commissie te betalen over het totaal van de op de afrekening vermelde som, dat wil zeggen de verkoopprijs *inclusief* BTW.

Naar mijn mening vergist Bally zich bovendien wanneer zij ervan uitgaat, dat het feit dat de diensten der emittenten niet belastbaar zijn, van essentiële betekenis is voor het onderzoek van de onderhavige zaak. Indien die diensten belastbaar waren, zou zulks op het eerste gezicht alleen maar tot gevolg hebben, dat de commissie van 5 % belast zou zijn en dat Bally dientengevolge een hoger bedrag aan de emittenten verschuldigd zou zijn.

11. De regering van het Verenigd Koninkrijk heeft er, naar mijn oordeel terecht, ter terechtzitting op gewezen, dat het Hof ertegen dient te waken, dat de motivering die het ter ondersteuning van zijn antwoord op de aan zijn beslissing onderworpen vraagstelling mocht geven, zodanig is, dat zij van invloed zou kunnen zijn op de juridische kwalificatie van de, in andere opzichten zeer gecompliceerde, rechtsbetrekkingen tussen de kaarthouders, de emittenten en de bij de emittenten aangesloten handelaren. De motivering die ik heb ontwikkeld voor het door mij voorgestelde antwoord, staven naar het mij voorkomt, in overeenstemming met mijn bedoeling, geenszins een bepaald standpunt met betrekking tot de, aan de rechtsverhoudingen tussen de betrokken partijen buiten het gebied van de BTW, te geven kwalificatie.

12. De Commissie heeft er in haar schriftelijke opmerkingen op gewezen, dat er in bepaalde gevallen — met name wanneer een handelaar regelmatig aan contant betalende klanten een korting verleent die gelijk is aan het bedrag van de door de emittent ingehouden commissie — reden kan zijn om de oplossing die de Commissie zelf in het onderhavige geval aanbeveelt, te wijzigen. De regering van het Verenigd Koninkrijk heeft ter terechtzitting medegedeeld, dat zij zich

2 — De jurisprudentie van het Hof met betrekking tot de uitlegging van artikel 11, deel A heeft trouwens op dergelijke situaties betrekking, vergelijk bij voorbeeld arrest van 12 juli 1988 (gevoegde zaken 138/86 en 139/86, Direct Cosmetics, Jurispr. 1988, blz. 3937) en 23 november 1988 (zaak 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Jurispr. 1988, blz. 6365).

op dit punt met de Commissie niet kon verenigen. Ik acht het niet noodzakelijk dat het Hof zich in het onderhavige geval over deze kwestie uitspreekt, aangezien duidelijk uit de verwijzingsbeschikking blijkt, dat de omstandigheden waarop de Commissie zich beroept, zich te dezen niet voordoen.

13. De *tweede vraag van de verwijzende rechter* is als volgt geformuleerd:

„2° *Artikel 11, 3°, c), van de Zesde richtlijn*

Moet het bedrag van de commissie of korting die de instelling die de kredietkaart uitgeeft op de betaalde prijs inhoudt, worden beschouwd als een vergoeding voor de kosten die voor rekening van de aangesloten handelaar worden gemaakt om hem zekerheid van betaling te garanderen, zodat dit bedrag ingevolge artikel 11, 3°, c) van de Zesde richtlijn geen deel uitmaakt van de maatstaf van heffing?"

14. Artikel 11, deel A, lid 3, sub c, bepaalt, dat niet in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen

„de bedragen die door een belastingplichtige van de zijde van zijn koper of zijn ontvanger, zijn ontvangen ter vergoeding van kosten gemaakt in naam en voor rekening van deze laatsten en welke in zijn boekhouding als doorlopende posten zijn verwerkt (...)".

15. Deze bepaling kan echter niet worden ingeroepen ter ondersteuning van de stelling, dat Bally het bedrag dat zij van de emittent ontvangt, tegenover de belastingdienst als maatstaf van heffing kan aanvoeren.

Zoals ik hierboven heb uiteengezet, beoogt lid 3 te verduidelijken, dat de leverancier van goederen bepaalde bedragen niet moet opnemen in de maatstaf van heffing die hij tegenover de koper gebruikt. De bepaling sub c beoogt eveneens te verduidelijken, dat er bedragen zijn die de leverancier weliswaar praktisch gezien van de koper ontvangt, doch die hij nochtans niet moet opnemen in de maatstaf van heffing, omdat zij uitsluitend een vergoeding van kosten vertegenwoordigen die de leverancier in het belang van de koper heeft gemaakt en die derhalve niet kunnen worden geacht te zijn een gedeelte van de tegenprestatie voor het geleverde goed.

De onderhavige zaak heeft betrekking op een geheel andere situatie, waarin de koper nu juist de BTW heeft betaald over een maatstaf van heffing waarop daarna geen enkele „korting" volgens artikel 11, deel A, lid 3, sub c, is toegepast.

Daarbij komt nog dat, zoals ik eveneens hierboven heb vermeld, het niet voor de hand ligt de betaalde commissie op te vatten als een bedrag voldaan „in naam en voor rekening" van de koper.

Conclusie

16. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging, de door de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel voorgelegde vragen te beantwoorden als volgt:

„Artikel 11, deel A van de Zesde richtlijn van de Raad moet aldus worden uitgelegd, dat, wanneer een koper een goed door middel van een kredietkaart betaalt, de maatstaf van heffing gevormd wordt door de verkoopprijs zonder BTW, die voorkomt op de betalingsopdracht welke de koper bij de aankoop van het goed tekent, en niet door het bedrag dat de handelaar van de emittent van de kredietkaart ontvangt, ná aftrek door deze van een commissie."