CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. MENGOZZI van 22 april 2010 [1]

1. Hoewel het gemeenschappelijk btw-stelsel in beginsel eerder eenvoudig is, kan het — zoals genoegzaam bekend bij iedereen die ermee moet werken — in de praktijk tot complexe situaties leiden. De onderhavige zaak is daarvan een voorbeeld.

2. Hierin legt een fiscale rechter van het Verenigd Koninkrijk het Hof drie vragen voor over de juiste btw-behandeling van een situatie waarin een werkgever zijn werknemers de mogelijkheid biedt om een deel van hun salaris niet in geld te ontvangen, maar in aankoopbonnen die kunnen worden gebruikt bij detailhandelaren.

I — Rechtskader

A — *Recht van de Unie*

3. De verwijzende rechter stelt zijn prejudiciële vragen onder verwijzing naar de bepalingen van de Zesde btw-richtlijn. [2] Deze kunnen in dezelfde bewoordingen evenwel ook worden voorgelegd onder verwijzing naar de overeenkomstige voorschriften van de recentere richtlijn 2006/112 [3], die eveneens door de verwijzende rechter wordt vermeld.

4. Artikel 2 van de Zesde richtlijn [4] bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde 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;

[…]”

1 — Oorspronkelijke taal: Italiaans.

2 — 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).

3 — Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

4 — Gelijkluidend aan artikel 2, lid 1, sub a en c, van richtlijn 2006/112/EG.

5. Artikel 5, „Levering van goederen", luidt als volgt:

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

[…]"

6. Artikel 6, „Diensten" [5], bepaalt:

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

[…]

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

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan;

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

[…]"

7. Artikel 17 van de Zesde richtlijn [6], „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", luidt:

„[…]

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

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 de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[…]"

5 — Gelijkluidend aan artikel 26, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG.

6 — Gelijkluidend aan artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG.

B — *Nationaal recht*

8. De verwijzende rechter verstrekt geen bijzonderheden over het nationale recht, aangezien de gestelde vragen enkel betrekking hebben op de uitlegging die moet worden gegeven aan bepalingen van het recht van de Unie. Uit de verwijzingsbeslissing en de ingediende opmerkingen blijkt evenwel het volgende.

9. Met betrekking tot de fiscale behandeling van aankoopbonnen waarmee bij detailhandelaren goederen kunnen worden gekocht (zogeheten „retail vouchers") bepaalt het recht van het Verenigd Koninkrijk algemeen dat de detailhandelaar die de bonnen uitgeeft en bij wie deze kunnen worden besteed, de btw pas moet voldoen op het ogenblik dat met de bonnen daadwerkelijk goederen worden gekocht.

10. Worden de bonnen, zoals in het onderhavige geval, evenwel door de detailhandelaar verkocht aan een tussenpersoon die ze vervolgens aan derden doorverkoopt, dan moet de detailhandelaar die de bonnen uitgeeft, de tussenpersoon ook de btw in rekening brengen, zelfs al moet hij deze pas aan de fiscus betalen wanneer de bonnen worden besteed. Bij alle daaropvolgende verrichtingen die de bonnen ondergaan (dat wil zeggen, na het optreden van de tussenpersoon) moet de btw in rekening worden gebracht en betaald.

11. Het specifieke in het Verenigd Koninkrijk geldende recht is echter, zoals reeds gezegd, niet van belang voor de beantwoording van de prejudiciële vragen.

II — Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vragen

12. Verzoekster in het hoofdgeding, de onderneming Astra Zeneca UK Limited (hierna: „Astra Zeneca"), is actief in de farmaceutische sector. Zij biedt haar werknemers de mogelijkheid om een deel van hun salaris niet op te nemen in geld, maar in aankoopbonnen die bij bepaalde detailhandelaren kunnen worden besteed.

13. Op het loonstrookje van de werknemers worden de aankoopbonnen met een lagere dan hun nominale waarde vermeld. Een aankoopbon van 10 GBP kan op het loonstrookje bijvoorbeeld ter waarde van 9,5 GBP worden aangerekend; zo kan de werknemer goederen ter waarde van 10 GBP kopen terwijl hij slechts 9,5 GBP van zijn salaris heeft „uitgegeven".

14. Concreet werkt de regeling als volgt.

15. De detailhandelaar geeft aankoopbonnen met een bepaalde nominale waarde uit (bijvoorbeeld 10 GBP) en verkoopt deze tegen een lagere prijs (bijvoorbeeld 9 GBP) aan een tussengeschakelde onderneming. Deze onderneming verkoopt de bonnen op haar beurt aan Astra Zeneca, die ze eveneens tegen een bedrag onder de nominale waarde (bijvoorbeeld 9,5 GBP) aankoopt. Astra Zeneca gebruikt de bonnen vervolgens voor de betaling van een deel van het salaris van haar werknemers die van die mogelijkheid willen gebruikmaken. [7]

16. Het geschil tussen de verzoekende onderneming en de belastingautoriteiten van het Verenigd Koninkrijk dat de verwijzende rechter moet beslechten, betreft de btw-behandeling van aankoopbonnen die als een vorm van salaris worden gebruikt.

17. De verwijzende rechter moet in de eerste plaats uitmaken of Astra Zeneca haar werknemers de in de aankoopbonnen vervatte btw in rekening moet brengen; indien dat niet nodig is, moet hij verduidelijken of Astra Zeneca de (bij aankoop van de bonnen bij de tussenpersoon) betaalde voorbelasting mag aftrekken.

18. In die omstandigheden heeft de verwijzende rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1 Moet in de omstandigheden van dit geval, waar werknemers op grond van hun arbeidsovereenkomst de optie hebben om een deel van hun salaris op te nemen in de vorm van waardebonnen, artikel 2, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad (de Zesde btw-richtlijn) (thans artikel 2, lid 1, sub c, van de primaire btw-richtlijn) aldus worden uitgelegd, dat de verstrekking van die bonnen door de werkgever aan de werknemers een dienst is die onder bezwarende titel wordt verricht?

2 Zo nee, moet artikel 6, lid 2, sub b (thans artikel 26, lid 1, sub b), dan aldus worden uitgelegd, dat de verstrekking van bonnen door de werkgever aan de werknemers overeenkomstig hun arbeidsovereenkomst, moet worden gelijkgesteld met een dienst, indien de bonnen bestemd zijn om door de werknemers voor privédoeleinden te worden gebruikt?

3 Indien de verstrekking van de bonnen geen dienst is die onder bezwarende titel wordt verricht in de zin van artikel 2, lid 1, en evenmin met een dienst moet worden gelijkgesteld op grond van artikel 6, lid 2, sub b, moet artikel 17, lid 2 (thans artikel 168), dan aldus worden uitgelegd, dat het de werkgever in staat stelt om de btw terug te vorderen die hem in rekening is gebracht bij de aankoop van de bonnen en de levering daarvan aan de werknemers overeenkomstig hun arbeidsovereenkomst, indien de bonnen bestemd zijn om door de werknemers voor privédoeleinden te worden gebruikt?"

7 — In werkelijkheid krijgt Astra Zeneca de bonnen nooit zelf in handen. Zij beperkt zich namelijk ertoe de tussengeschakelde onderneming te laten weten welke werknemers de bonnen moeten ontvangen en de tussengeschakelde onderneming zorgt voor de verzending ervan.

III — Procesverloop voor het Hof

19. De verwijzingsbeslissing is op 29 januari 2009 ter griffie ingekomen. Daarop hebben de regering van het Verenigd Koninkrijk en die van de Helleense Republiek alsmede de Commissie overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof opmerkingen ingediend. Ook Astra Zeneca, verzoekster in het hoofdgeding, heeft schriftelijke opmerkingen ingediend.

20. Ter terechtzitting van 11 maart 2010 hebben Astra Zeneca, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie mondelinge opmerkingen gemaakt.

IV — Inleidende opmerkingen

21. In haar schriftelijke opmerkingen heeft de Commissie een aantal overwegingen uiteengezet die, zoals zij zelf erkent, veel verder gaan dan hetgeen door de verwijzende rechter wordt gevraagd. In het bijzonder heeft de Commissie een standpunt ingenomen op twee punten.

22. Ten eerste is de Commissie tegen de kwalificatie van de verstrekking van aankoopbonnen als een dienstverrichting; de verwijzende rechter gaat op grond van de toepasselijke nationale regeling echter wél van die kwalificatie uit. Volgens de Commissie hangt de aard van de verstrekking van de bonnen integendeel af van het voorwerp waarop deze recht geven: naargelang van het geval kan het dus gaan om een levering van goederen dan wel om een dienstverrichting.

23. Ten tweede is de Commissie ingegaan op het probleem van het btw-tarief dat moet worden toegepast op de aankoopbonnen, die naar keuze van de ontvanger zowel kunnen worden gebruikt om goederen of diensten te verkrijgen die aan het normale btw-tarief zijn onderworpen als goederen of diensten waarvoor een ander btw-tarief geldt. In deze samenhang kritiseert de Commissie de regeling van het Verenigd Koninkrijk, waarbij de bonnen volgens de omstandigheden aan een „aangepast" tarief kunnen worden onderworpen.

24. De betrokken regeling druist namelijk in tegen de op btw-gebied geldende beginselen en kan eventueel slechts na een specifiek verzoek van de nationale autoriteiten om een uitzondering worden goedgekeurd. [8] Zonder

8 — In de zin van artikel 27 van de Zesde richtlijn (en artikel 395 van richtlijn 2006/112/EG).

een dergelijke goedkeuring moet de btw precies worden betaald, overeenkomstig het belastingtarief dat geldt voor elk afzonderlijk goed dat of elke afzonderlijke dienst die met de bonnen wordt verkregen. De moeilijkheden om dat beginsel toe te passen kunnen geen grond vormen om de toepasselijkheid ervan in de onderhavige zaak uit te sluiten.

25. De opmerkingen en argumenten van de Commissie hoeven evenwel niet in aanmerking te worden genomen om de in het kader van de onderhavige zaak aan het Hof voorgelegde vragen te beantwoorden.

26. Welk tarief van toepassing is op bonnen die kunnen worden ingeruild voor goederen of diensten die tegen verschillende btw-tarieven worden belast, is voor het geding namelijk volstrekt irrelevant: wanneer de Commissie van mening is dat de door de autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk voor het probleem aangereikte oplossing onverenigbaar is met het recht van de Unie, staat het aan haar een niet-nakomingsprocedure tegen die Staat in te leiden.

27. Relevanter voor de onderhavige zaak — ofschoon niet essentieel daarvoor — is daarentegen de algemene problematiek van de aard (levering van goederen of dienst?) van de verstrekking van aankoopbonnen.

28. Zoals uiteengezet, hangt volgens de Commissie de aard van de bonnen af van het concrete gebruik dat ervan wordt gemaakt. Worden de bonnen gebruikt om diensten te kopen, dan is voor btw-doeleinden ook de verstrekking van de bonnen een dienstverrichting. Worden de bonnen daarentegen gebruikt om goederen te kopen, dan moet de verstrekking van de bonnen zelf als een levering van goederen worden beschouwd.

29. De benadering van de Commissie overtuigt mij niet. In het bijzonder kan de verstrekking van aankoopbonnen mijns inziens hoe dan ook niet als een levering van goederen worden aangemerkt — ook niet wanneer de bonnen later daadwerkelijk voor de aankoop van goederen worden gebruikt.

30. Laat ons eens stilstaan bij het geval dat in het kader van de onderhavige situatie het meest typische lijkt te zijn, waarbij de bonnen worden gebruikt voor de aankoop van een goed (bijvoorbeeld een kledingstuk of een uurwerk). In dit verband zij erop gewezen dat de verstrekking van de bonnen door de werkgever aan de werknemer op zich *geen rechtstreeks recht verleent om over een goed te beschikken*, wat volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn evenwel is vereist, wil er van een levering van goederen sprake zijn. Per definitie komt immers *eerst op het ogenblik dat de bonnen worden gebruikt* — dat wil zeggen bij de detailhandelaar voor een goed worden ingeruild —, precies vast te staan op welk goed zij recht geven.

31. Bijgevolg is de verstrekking van aankoopbonnen als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde, voor btw-doeleinden geen levering van goederen, maar slechts de overdracht van een toekomstig (en naar het voorwerp onbepaald) recht op goederen en/of diensten. Mijns inziens moet de verstrekking van dergelijke bonnen dan ook als een dienstverrichting worden aangemerkt, gelet op het feit dat voor btw-doeleinden elke handeling die geen levering van goederen is, noodzakelijkerwijs een dienstverrichting is. [9]

32. De rechtspraak biedt steun voor mijn opvatting. Ofschoon het Hof duidelijk heeft uiteengezet dat er volgens de btw-voorschriften zelfs van een levering van goederen sprake kan zijn wanneer er geen formele eigendomsoverdracht plaatsvindt, heeft het immers ook benadrukt dat de verkrijger van het goed de mogelijkheid moet hebben om „daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken". [10] In het geval van de verstrekking van aankoopbonnen verleent de overgang van de bonnen van een persoon op een andere echter (nog) geen enkel recht op een bepaald goed.

33. Werd de benadering van de Commissie gevolgd, dan zou dat voorts ertoe leiden dat de verstrekking van bonnen die voor de aankoop van zowel goederen als diensten bruikbaar zijn, voor btw-doeleinden pas achteraf kan worden gekwalificeerd, nadat de bonnen voor goederen of diensten zijn ingeruild. Mijns inziens is het duidelijk dat een dergelijke oplossing verre van optimaal is en de fiscale behandeling van de verstrekking van bonnen complexer kan maken, wat in de praktijk ook ertoe kan leiden dat deze bijzondere vorm van salarisbetaling, die een zeker sociaal voordeel voor de werknemers vormt, wordt ontmoedigd.

34. Het blijft echter een feit dat, ongeacht of de verstrekking van aankoopbonnen als een levering van goederen dan wel als een dienstverrichting moet worden gekwalificeerd, om de verwijzende rechter een antwoord te kunnen verschaffen, in casu het enkel erop aankomt *uit te maken of die verstrekking al dan niet een belastbare handeling vormt*. Zoals gezegd bepaalt artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn namelijk dat de beide situaties — levering van goederen en verrichting van diensten — voor btw-doeleinden zonder onderscheid belastbare handelingen zijn. Er hoeft dus niet verder te worden ingegaan op de opmerkingen van de Commissie, zodat ik kan overgaan tot het onderzoek van de drie prejudiciële vragen.

9 — Artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn.

10 — Arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punt 7); 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Jurispr. blz. I-1317, punt 32), en 14 juli 2005, British American Tobacco en Newman Shipping (C-435/03, Jurispr. blz. I-7077, punt 35).

V — Eerste prejudiciële vraag

A — *Inleiding*

35. Met zijn eerste vraag verzoekt de verwijzende rechter het Hof, te verduidelijken of de verstrekking van aankoopbonnen door een werkgever aan een werknemer ter vervanging van de betaling van een deel van diens salaris, een dienst onder bezwarende titel is.

36. Aangezien, zoals ik al heb aangegeven, de kwalificatie van de verstrekking van bonnen als een levering van goederen dan wel als een dienstverrichting in casu irrelevant is, kan de vraag aldus worden geherformuleerd dat de verwijzende rechter daarmee van het Hof wenst te vernemen of die verstrekking een handeling onder bezwarende titel vormt, die als zodanig binnen de werkingssfeer van de btw-regeling valt.

37. Betreft het namelijk een aan btw onderworpen handeling, dan moet Astra Zeneca, op het ogenblik dat de bonnen aan de werknemer worden verstrekt, de btw voldoen die is vervat in het bedrag dat voor de bonnen op het salaris van de werknemer wordt ingehouden, en mag zij vervolgens daarvan de btw aftrekken die zij in een eerder stadium heeft betaald aan de tussenpersoon bij wie zij de bonnen heeft gekocht.

38. Gaat het daarentegen om een handeling die buiten de werkingssfeer van de btw-regeling valt, dan moet de gefactureerde btw niet worden voldaan. De vraag kan dus worden gesteld — maar deze vormt, zoals zal blijken, het voorwerp van de derde prejudiciële vraag — of Astra Zeneca de voorbelasting kan terugkrijgen door de aankoopkosten van de bonnen te kwalificeren als algemene kosten in het kader van de verrichting van haar economische activiteit.

39. De partijen die in de onderhavige zaak opmerkingen hebben ingediend, zijn het oneens over het op de eerste vraag te geven antwoord. Volgens de Commissie en de regering van het Verenigd Koninkrijk gaat het bij de verstrekking van bonnen door Astra Zeneca aan haar werknemers om een handeling onder bezwarende titel, die als zodanig aan de btw is onderworpen.

40. Astra Zeneca en de Griekse regering geven daarentegen in overweging om de vraag ontkennend te beantwoorden, waarbij zij in het bijzonder het feit benadrukken dat de betaling van de vergoeding voor een arbeidsprestatie geen btw-plichtige handeling is.

B — *Beoordeling*

41. Logisch bezien kan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie volgens de btw-regeling op twee volstrekt tegengestelde wijzen worden uitgelegd: het betreft de twee door de partijen voorgestelde interpretaties, die ik in de vorige punten heb uiteengezet. Aan beide interpretaties zijn voor- en nadelen verbonden, en geen van beide druist kennelijk tegen de toepasselijke bepalingen van het recht van de Unie in.

42. Aan de benadering volgens dewelke de verstrekking van bonnen een van de werkingssfeer van de btw uitgesloten handeling is, zijn mijns inziens evenwel een aantal nadelen verbonden, zodat de zienswijze van de Commissie en van de regering van het Verenigd Koninkrijk de voorkeur geniet.

43. In de eerste plaats kan de uitlegging volgens dewelke de verstrekking van bonnen een van de werkingssfeer van de btw uitgesloten handeling is, concreet slechts worden gevolgd wanneer onderscheid wordt gemaakt tussen het geval dat de werkgever op het salaris van de werknemer als tegenprestatie voor de bonnen precies hetzelfde bedrag inhoudt als het bedrag dat hij bij de aankoop van de bonnen heeft betaald, en het geval waarin hij bij de aanrekening van de bonnen winst maakt. Deze uitlegging moet worden beperkt tot het eerste van deze twee gevallen. Wanneer de werkgever „winst" zou maken [11], zou bij de overgang van de bonnen van de werkgever op de werknemer namelijk een toegevoegde waarde in de zin van de btw-regeling ontstaan, zodat belasting moet worden betaald.

44. Met andere woorden dient volgens de door Astra Zeneca en de Griekse regering voorgestane uitlegging een verschillende btw-behandeling van de aan de werknemers verstrekte aankoopbonnen te worden voorgesteld naargelang dat de op het loonstrookje vermelde waarde van de bonnen al dan niet overeenkomt met het bedrag dat de werkgever heeft betaald om die bonnen aan te kopen. In het eerste geval (het door de werkgever betaalde bedrag en het op het loonstrookje in aanmerking genomen bedrag stemmen overeen) valt de verstrekking van de bonnen buiten de werkingssfeer van de btw; in het tweede geval (het door de werkgever betaalde bedrag verschilt van dat op het loonstrookje) valt die verstrekking daarentegen binnen de werkingssfeer van de richtlijn en moet de werkgever de btw voor zijn rekening nemen. In de onderhavige situatie blijkt het om het eerste geval te gaan, aangezien Astra Zeneca, zoals ter terechtzitting is uiteengezet, op het salaris van de werknemers hetzelfde bedrag afhoudt als het bedrag dat zij aan de tussenpersoon heeft betaald. Het blijft evenwel een feit dat een uitlegging die zowel voor het eerste als voor het tweede geval kan gelden, niet alleen eenvoudiger is, maar ook

11 — Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen, wanneer de werkgever de bonnen met aanzienlijke korting zou hebben ontvangen en zou beslissen de werknemer slechts gedeeltelijk van die korting te laten profiteren (welke werknemer de bonnen desondanks nog altijd tegen een prijs onder de nominale waarde van de bonnen verkrijgt).

gemakkelijker kan worden toegepast dan een oplossing waarbij tussen de twee situaties onderscheid moet worden gemaakt.

45. In de tweede plaats drukt de btw uit economisch oogpunt uiteindelijk hoe dan ook op de werknemer, wat overigens in overeenstemming is met het btw-stelsel, volgens hetwelk de belasting door de eindverbruiker moet worden betaald. Zoals Astra Zeneca ter terechtzitting heeft erkend, *is in de op het loonstrookje van de werknemer in aanmerking genomen waarde van de bonnen de btw over de producten die bij de detailzaken met de bonnen kunnen worden gekocht, immers reeds begrepen*. Met andere woorden betaalt de werknemer door middel van het op zijn salaris ingehouden bedrag de prijs van de goederen en/of de diensten die hij bij de detailhandelaar zal kopen, en de btw is in die prijs begrepen. Het betreft de laatste betaling in de btw-keten, en de btw die op de werknemer drukt, omvat uiteraard zowel de btw die aanvankelijk was begrepen in de eerste overdracht van de bonnen door de detailhandelaar aan de tussenpersoon [12] als de btw die in de daaropvolgende fasen op de bonnen is komen te rusten, in het bijzonder de btw over de door de tussenpersoon behaalde winst. Wanneer de werknemer/consument naar de detailhandelaar gaat om de bonnen te gebruiken, moet hij deze bonnen, die de btw omvatten, gewoon afgeven om in ruil daarvoor de gewenste goederen of diensten te ontvangen.

12 — Zoals uiteengezet in de punten 9 en 10, wordt in het in het Verenigd Koninkrijk geldende stelsel dat deel van de btw door de detailhandelaar pas aan de Schatkist afgedragen op het ogenblik dat de bonnen worden gebruikt om goederen en/of diensten te kopen. Zoals ook de Commissie ter terechtzitting heeft opgemerkt, heeft deze bijzonderheid van het stelsel echter enkel gevolgen voor *het ogenblik* waarop de belasting wordt betaald, en niet voor de andere aspecten van deze belasting.

46. In dit verband zij erop gewezen dat niettegenstaande de complexiteit van de btw-keten in de onderhavige situatie, waarover ter terechtzitting discussie is gevoerd, de belasting hoe dan ook slechts één keer wordt betaald. De btw over de goederen of de diensten die bij de detailhandelaar worden gekocht, is in de bonnen begrepen, en op het ogenblik dat laatstgenoemde deze ontvangt in ruil voor goederen of diensten, „sluit hij de keten" door de btw die hij bij de verkoop van de bonnen aan de tussenpersoon heeft ontvangen na eventuele aftrek van de voorbelasting aan de fiscus door te storten.

47. De gevolgen van de overwegingen in punt 45 zijn tweeërlei.

48. Enerzijds betekent het feit dat de in de bonnen begrepen btw concreet door de werknemer wordt betaald, dat van de twee mogelijke uitleggingen die hierboven zijn uiteengezet, de uitlegging volgens dewelke die btw in rekening moet worden gebracht, de voorkeur moet krijgen. Zo wordt voorkomen dat die belasting, die hoe dan ook door de werknemer wordt gedragen, „verdwijnt" en een soort verborgen btw wordt.

49. Anderzijds brengt het feit dat Astra Zeneca over de verstrekking van bonnen aan

haar werknemers btw moet voldoen, op zich duidelijk geen zwaardere economische belasting voor die onderneming mee, aangezien de belasting overeenkomstig de ter zake geldende algemene beginselen uiteindelijk door de eindverbruiker van de producten, dat wil zeggen, de werknemer, wordt gedragen. [13]

50. Mijns inziens moet de betaling van een deel van het salaris in de vorm van aankoopbonnen dus worden beschouwd als een aan btw onderworpen handeling.

51. Dienaangaande zij in de eerste plaats erop gewezen dat de werknemers van Astra Zeneca ervoor kunnen opteren om niet een deel van hun salaris in de vorm van aankoopbonnen te ontvangen, maar om conform een traditioneler betalingsmodel volledig in geld te worden uitbetaald. De verstrekking van bonnen aan de werknemers kan dus worden uitgelegd als een handeling die plaatsvindt tegen betaling door de werknemers van een bepaalde som geld (het deel van het salaris dat zij in geld zouden ontvangen, wanneer zij de bonnen niet zouden krijgen).

52. In het onderhavige geval is dus voldaan aan alle in de rechtspraak van het Hof gestelde voorwaarden opdat er sprake kan zijn van een handeling onder bezwarende titel: inzonderheid wordt er een in geld uitgedrukte tegenprestatie geleverd [14], die overeenstemt met het bedrag dat daadwerkelijk voor het verkrijgen van het goed of de dienst is ontvangen. [15] Wordt ervan uitgegaan — zoals ikzelf doe — dat de verstrekking van bonnen aan de werknemers een dienstverrichting is, dan bestaat er voorts zonder twijfel een rechtstreeks verband tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie. [16]

53. Bovendien zij erop gewezen dat het Hof reeds heeft erkend — zij het dan impliciet — dat een deel van het salaris van een werknemer kan worden beschouwd als een (door de werknemer) betaalde tegenprestatie voor een handeling onder bezwarende titel (die ten behoeve van de werknemer door de werkgever is verricht). [17]

13 — In het geval dat Astra Zeneca op het loonstrookje hetzelfde bedrag aanrekent als het bedrag dat zij voor de bonnen heeft betaald, moet zij in de btw-aangifte enkel vermelden dat de voorbelasting en de in rekening gebrachte belasting gelijk zijn, en moet niets aan de fiscus worden betaald. Wanneer de op het loonstrookje in aanmerking genomen waarde hoger is dan die welke Astra Zeneca concreet aan de tussenpersoon heeft betaald, moet zij enkel btw afdragen over het waardeverschil — btw die hoe dan ook voor rekening van de werknemer komt.

14 — Arresten van 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Jurispr. blz. 445, punt 13); 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Jurispr. blz. 6365, punt 16), en 24 oktober 1996, Argos Distributors (C-288/94, Jurispr. blz. I-5311, punt 17).

15 — Zie naast de in de vorige voetnoot aangehaalde arresten, arresten van 27 maart 1990, Boots Company (C-126/88, Jurispr. blz. I-1235, punt 19), en 5 mei 1994, Glawe (C-38/93, Jurispr. blz. I-1679, punt 8).

16 — Arresten van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Jurispr. blz. 1443, punt 12), en 16 oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, Jurispr. blz. I-5577, punt 12).

17 — Zie arrest Fillibeck, aangehaald in voetnoot 16 (punt 16). In die zaak oordeelde het Hof dat de werknemers geen tegenprestatie leverden voor het door de werkgever te hunner behoeve verzorgde vervoer, omdat het salaris hetzelfde bleef, ongeacht of de werknemers al dan niet van het vervoer gebruikmaakten. Daaruit kan omgekeerd worden afgeleid dat in het algemeen een deel van het salaris als een tegenprestatie voor een aan btw onderworpen handeling kan worden beschouwd, mits, zoals in het onderhavige geval, duidelijk kan worden bepaald welk deel van het salaris de tegenprestatie vormt.

54. Ten slotte wijs ik erop dat om de zienswijze van Astra Zeneca te kunnen volgen, volgens dewelke de betaling van werknemers met aankoopbonnen een niet aan de btw onderworpen vorm van salarisbetaling is, de bonnen in de praktijk met geld moeten worden gelijkgesteld en als een louter „alternatief" voor de betaling in contanten moeten worden beschouwd. Een dergelijke gelijkschakeling is mijns inziens evenwel niet verdedigbaar. Om te beginnen kunnen aankoopbonnen, anders dan geld, namelijk niet overal worden gebruikt, maar alleen bij de detailhandelaren die ze hebben uitgegeven. Verder mag niet worden vergeten dat de bonnen doorgaans *in ruil* voor geldbedragen worden verstrekt, en, zoals hier, bij de overgang van de detailhandelaar op Astra Zeneca via een tussenpersoon toegevoegde waarde en (bijgevolg) btw-inkomsten kunnen genereren, wat bij contant geld niet het geval is.

55. Gelet op een en ander, verdient het de voorkeur om de betaling van een deel van het salaris in de vorm van aankoopbonnen als een handeling onder bezwarende titel aan te merken, waarover de werkgever btw moet betalen.

56. Derhalve geef ik het Hof in overweging om de eerste vraag aldus te beantwoorden dat de betaling van een salaris of van een deel daarvan in de vorm van aankoopbonnen onder de in het hoofdgeding aan de orde zijnde voorwaarden een aan btw onderworpen handeling in de zin van de Zesde richtlijn is.

VI — Tweede prejudiciële vraag

57. Met zijn tweede vraag verzoekt de verwijzende rechter het Hof, te verduidelijken of bij een ontkennend antwoord op de eerste vraag de betaling van een deel van het salaris in de vorm van aankoopbonnen kan worden beschouwd als een activiteit in de zin van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn. Zoals bekend stelt deze bepaling een aantal zonder tegenprestatie verrichte activiteiten gelijk met diensten onder bezwarende titel, zodat daarover btw moet worden betaald. Dat geldt met name voor „het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige […] voor privédoeleinden van zijn personeel".

58. Gelet op het bevestigende antwoord dat ik voor de eerste vraag in overweging geef, hoeft de tweede niet te worden beantwoord. De navolgende overwegingen worden dan ook subsidiair uiteengezet, voor het geval dat het Hof mijn voorstel voor de eerste vraag niet zou volgen.

59. De opsteller van de richtlijn heeft om een voor de hand liggende reden betaling van de btw over een aantal activiteiten voorgeschreven, die zonder tegenprestatie worden verricht ten behoeve van de belastingplichtige zelf of ten behoeve van zijn werknemers. Zo moet worden voorkomen dat de belastingplichtige, die doorgaans de voorbelasting op de aankoop van voor zijn onderneming bestemde goederen of diensten in mindering mag brengen, geen btw betaalt wanneer hij goederen aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt of diensten voor privédoeleinden verricht. Aldus wordt verhinderd dat een dergelijke belastingplichtige ongerechtvaardigde voordelen geniet in vergelijking met een gewone consument die het goed koopt en hierover btw voldoet. [18]

60. Ook met betrekking tot de tweede vraag suggereren alleen de Commissie en de regering van het Verenigd Koninkrijk de mogelijkheid om deze bevestigend te beantwoorden, zij het subsidiair en met een zekere terughoudendheid. Hun redenering kan worden samengevat als volgt: wanneer de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, moet ervan worden uitgegaan dat de aankoopbonnen door de werkgever aan de werknemer om niet worden verstrekt. Bijgevolg is het voorschrift van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn van toepassing.

61. Ook al zou het antwoord op de tweede vraag ontkennend luiden, dan nog ben ik van mening dat de situatie niet automatisch binnen de werkingssfeer van artikel 6, lid 2 valt.

62. Het voornoemde voorschrift vindt namelijk toepassing wanneer aan twee afzonderlijke voorwaarden is voldaan: ten eerste moet de dienst — of het goed, om ook het geval van artikel 6, lid 2, sub a, in aanmerking te nemen — voor privédoeleinden of althans voor andere dan bedrijfsdoeleinden worden gebruikt; ten tweede moet de handeling om niet worden verricht.

63. Wat met name deze tweede voorwaarde betreft, impliceert ook een eventueel ontkennend antwoord op de eerste vraag niet dat daaraan is voldaan. Het feit dat mogelijk wordt geoordeeld dat de verstrekking van de bonnen geen aan de btw onderworpen handeling is, betekent niet noodzakelijkerwijs dat die verstrekking om niet is verricht. Zoals reeds uiteengezet, kan inzonderheid ervan worden uitgegaan — hoewel ik geen voorstander van die oplossing ben — dat de verstrekking van de bonnen louter een vorm van salarisbetaling is, die als zondanig aan de werkingssfeer van de btw-regeling is onttrokken. Dit betekent echter niet dat het om een handeling om niet gaat.

64. In het bijzonder is het mijns inziens volstrekt duidelijk dat, ongeacht hoe de verstrekking van de bonnen juridisch wordt

18 — Arresten van 26 september 1996, Enkler (C-230/94, Jurispr. blz. I-4517, punt 33); 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein (C-322/99 en C-323/99, Jurispr. blz. I-4049, punt 56), en 11 december 2008, Danfoss en AstraZeneca (C-371/07, Jurispr. blz. I-9549, punt 46).

gekwalificeerd, deze niet aan de werknemers „cadeau worden gedaan", maar de duidelijk vastgestelde tegenprestatie zijn voor een door die werknemers geleverde arbeidsprestatie.

65. Ofschoon de bonnen uiteindelijk niet voor een bedrijfsactiviteit worden gebruikt, aangezien zij zonder twijfel privédoeleinden van het personeel dienen [19], is bijgevolg hoe dan ook niet voldaan aan de voorwaarde dat de handeling om niet moet worden verricht. [20]

66. Derhalve geef ik in overweging om de tweede prejudiciële vraag, zo nodig, aldus te beantwoorden dat de betaling van een salaris of van een deel daarvan in de vorm van aankoopbonnen geen handeling om niet is die overeenkomstig artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn kan worden gelijkgesteld met een dienst onder bezwarende titel.

19 — Er is immers geen enkel verband tussen de aankopen die de werknemers met de bonnen kunnen doen en de bedrijfsactiviteit die door de werkgever wordt verricht. In deze samenhang lijkt de rechtspraak van het Hof de gevallen waarin sprake is van een verband met de bedrijfsactiviteit, bovendien eng op te vatten. Zie bijvoorbeeld arresten Fillibeck, aangehaald in voetnoot 16 (punten 26 en 29), en Danfoss, aangehaald in voetnoot 18 (punten 57 en 58).

20 — Er behoeft slecht kort te worden ingegaan op het feit dat de handeling, zoals nader uiteengezet in de rechtspraak, daadwerkelijk om niet moet worden verricht: een beperkte tegenprestatie of een tegenprestatie bestaande in een lagere prijs dan de kostprijs kan niet op één lijn worden gesteld met het om niet verrichten van een handeling. Zie arrest van 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Jurispr. blz. I-743, punten 22-24).

VII — Derde prejudiciële vraag

67. De derde vraag van de verwijzende rechter is nog meer subsidiair geformuleerd. Daarmee wenst hij van het Hof te vernemen of, bij een ontkennend antwoord op de eerste twee vragen, Astra Zeneca de voorbelasting in mindering mag brengen op grond dat de door haar gedane uitgaven voor de aankoop van de bonnen bij de tussenpersoon als algemene kosten van de onderneming kunnen worden beschouwd.

68. Gelet op het door mij in overweging gegeven antwoord op de eerste vraag, formuleer ik ook de volgende opmerkingen subsidiair, voor het geval dat het antwoord van het Hof op de eerste vraag anders zou luiden dan het mijne.

69. Zoals gezegd moet volgens Astra Zeneca het antwoord op de eerste twee vragen ontkennend luiden, en valt de betaling van een deel van het salaris in de vorm van aankoopbonnen buiten de werkingssfeer van de btw-bepalingen. Zij is evenwel van mening dat het bij de aankoop van de bonnen om algemene kosten in het kader van de bedrijfsuitoefening gaat, zodat de voorbelasting in aanmerking kan worden genomen en bij de berekening van de totale aan de fiscus van het Verenigd Koninkrijk af te dragen btw mag worden afgetrokken.

70. Het voordeel van een dergelijke benadering voor Astra Zeneca is duidelijk. Terwijl immers bij een eventuele verplichting om de btw in rekening te brengen op het ogenblik dat de bonnen aan de werknemers worden verstrekt, de reeds betaalde en de in rekening gebrachte btw elkaar wederzijds opheffen [21], kan de betrokken onderneming een belastingvoordeel genieten door de verstrekking van de bonnen aan de werknemers als een belastingvrije handeling te beschouwen en de voorbelasting bij de algemene kosten te boeken.

71. Mijns inziens kan Astra Zeneca evenwel niet in haar standpunt worden gevolgd, ook niet wanneer de betaling van een deel van het salaris in de vorm van aankoopbonnen zou worden beschouwd als een buiten de werkingssfeer van de btw vallende handeling.

72. Er zij aan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het recht op aftrek van de voorbelasting integrerend deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt. [22] De aftrekregeling heeft tot doel een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten te waarborgen, door de ondernemer te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. [23]

73. Het Hof heeft inderdaad de mogelijkheid voor de ondernemer erkend om de voorbelasting af te trekken die door hem is betaald bij de aankoop van goederen en/of diensten die nodig zijn voor het verrichten van handelingen die van de btw zijn vrijgesteld of buiten de werkingssfeer daarvan vallen, mits in het bijzonder: i) de ondernemer aan btw onderworpen economische activiteiten verricht; ii) de kosten die worden gedaan om de vrijgestelde handelingen te verrichten een bestanddeel van de eindprijs van de producten zijn, en iii) er een onmiddellijk en rechtstreeks verband bestaat tussen de handelingen waarover de btw is betaald en de economische activiteit van de belastingplichtige. [24]

74. Die rechtspraak van het Hof is echter gebaseerd op de premisse dat zo de aftrek van de voorbelasting werd geweigerd, dat concreet zou leiden tot schending van de neutraliteit van de btw en zou betekenen dat betaling van een deel daarvan aan de ondernemer wordt opgelegd in plaats van aan de eindverbruiker. [25]

21 — Tenzij, zoals uiteengezet, in het geval dat het reeds aan de tussenpersoon betaalde bedrag niet overeenkomt met het later op het salaris ingehouden bedrag. Zie in dit verband voetnoot 13.

22 — Zie bijvoorbeeld arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18), en 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43).

23 — Arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19), en 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 — Arrest van 26 mei 2005, Kretztechnik (C-465/03, Jurispr. blz. I-4357, punten 36 en 37). Zie ook arrest van 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, Jurispr. blz. I-10413, punten 58-68), en mijn conclusie van 12 februari 2009 in dezelfde zaak (met name punten 59-62).

25 — Zie arrest AB SKF, aangehaald in voetnoot 24 (punten 66 en 67 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

75. De onderhavige zaak betreft evenwel geen dergelijke situatie.

76. Zoals reeds uiteengezet [26], houdt Astra Zeneca op het salaris van de werknemer de prijs in die zij voor de bonnen, *btw inbegrepen,* heeft betaald. Uiteindelijk betaalt de werknemer met zijn eigen arbeid de btw op de goederen die hij met de bonnen zal kopen. Die belasting komt niet voor rekening van Astra Zeneca. Er is dus geen grond om haar aanspraak te verlenen op de aftrek van btw die zij uiteindelijk niet moet betalen.

77. De bonnen zijn namelijk geen bestanddeel waarvan de aankoopkosten tot de algemene kosten van de onderneming behoren, maar worden samen met de daarin vervatte btw door de werkgever rechtstreeks overgedragen aan de werknemer, die de tegenwaarde ervan „betaalt" met een overeenkomstige korting van het in contanten betaalde deel van zijn salaris. In de gevallen dat het Hof het recht heeft erkend op aftrek van de voorbelasting die is betaald bij de aankoop van voor het verrichten van vrijgestelde handelingen gebruikte goederen of diensten, betrof die btw integendeel activiteiten (typisch op het gebied van adviesverlening) waarover de belasting uiteindelijk zonder twijfel door de onderneming werd betaald. [27]

78. Ten slotte mag evenmin uit het oog worden verloren dat het bij het recht op aftrek van btw over voor vrijgestelde handelingen gebruikte goederen of diensten om een uitzondering gaat. [28]

79. Derhalve geef ik het Hof in overweging om de derde vraag, zo nodig, aldus te beantwoorden dat de werkgever die onder de in het hoofdgeding aan de orde zijnde voorwaarden een deel van het salaris van zijn werknemers in de vorm van aankoopbonnen betaalt, de over die bonnen betaalde voorbelasting niet mag aftrekken door de aankoopkosten daarvan als algemene kosten van de onderneming te boeken.

26 — Zie supra, punt 45.

27 — Zie bijvoorbeeld arresten Abbey National (aangehaald in voetnoot 23), Kretztechnik (aangehaald in voetnoot 24) en AB SKF (aangehaald in voetnoot 24).

28 — Arrest van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 23).

VIII — Conclusie

80. Gelet op een en ander, geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vragen van het VAT and Duties Tribunal, Manchester, aldus te beantwoorden

dat de betaling van een salaris of van een deel daarvan in de vorm van aankoopbonnen onder de in het hoofdgeding aan de orde zijnde voorwaarden een aan btw onderworpen handeling is in de zin van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, alsmede in de zin van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.