

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
W. VAN GERVEN
van 16 maart 1994^{*}

*Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,*

Achtergrond

1. Bij beschikking van 14 januari 1993 heeft het Manchester Tribunal Centre van de Value Added Tax Tribunals (hierna: „de verwijzende rechter”) het Hof op grond van artikel 177 EG-Verdrag een vraag gesteld over de uitlegging van de Zesde BTW-richtlijn (hierna: „de richtlijn”).¹ Deze vraag is geroepen in het kader van twee beroepen die Empire Stores Limited (hierna: „Empire Stores”) heeft ingesteld tegen BTW-aanslagen welke de Commissioners of Customs and Excise (hierna: „de Commissioners”) hebben gevestigd met betrekking tot boekhoudkundige periodes tussen 1 februari 1987 en 12 november 1988 respectievelijk 13 november 1988 en 22 juli 1989. Beide beroepen betreffen de BTW verschuldigd over goederen die als lokartikel worden aangeboden aan personen die zichzelf of anderen als potentiële klanten aanmelden.

2. Empire Stores heeft een postorderbedrijf en verkoopt goederen via een catalogus die zij aan haar huidige of toekomstige klanten verstrekt. Nagenoeg alle klanten zijn vrouwen, zo vermeldt de verwijzende rechter. De goederen kunnen in één keer of in termijnen worden betaald. In praktijk wordt er erg veel op afbetaling gekocht. Waar Empire Stores verkoopt aan een ieder die in één keer betaalt, verkoopt zij op afbetaling alleen aan personen die zij als klant heeft aanvaard. Blijkens het voorlopig vonnis dat de verwijzende rechter op 17 augustus 1992 in deze zaak velde, hanteerde Empire Stores in de periode waarop de door haar betwiste belastingaanslagen betrekking hebben, twee methodes om klanten te werven.

De eerste methode staat bekend als de „eigen-aanmelding-formule” („self-introduction scheme”). Daarbij adverteerde Empire Stores door middel van folders of advertenties in kranten en door per post toegezonden folders. Zij bood daarbij toekomstige klanten een door hen te kiezen geschenk aan wanneer zij een in de folder of de advertentie opgenomen formulier met persoonlijke gegevens invulden en aan haar toestuurd. Empire Stores onderzocht vervolgens de kredietwaardigheid aan de hand

* Oorspronkelijke taal: Nederlands.

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).

van voornoemde gegevens en zond de toekomstige klant, indien het resultaat bevredigend was, de nieuwste catalogus en andere documenten, zoals betaalkaarten, toe. Het door de klant aangeduide geschenk werd haar toegestuurd zodra, al naar gelang het geval, Empire Stores de bestelling had ontvangen of de klant de bestelling had betaald of een eerste betaling had gedaan.² De verwijzende rechter vermeldt als geschenken een automatische waterkoker en een druktoestelefoon.

De tweede formule staat bekend als de „meld-*een-vriendin-aan-formule*” („introduce-a-friend scheme”). Daarbij werden bestaande klanten er met een door hen uit te kiezen geschenk toe uitgenodigd een of meer vriendinnen als toekomstige klanten aan te bevelen. Zij moesten daartoe, met hun vriendin, de desbetreffende formulieren invullen, het geschenk van hun keuze vermelden en naar Empire Stores terugsturen. Ook hier werd eerst de kredietwaardigheid van de kandidaat-klant onderzocht. Als deze goed werd bevonden en zodra de nieuwe klant de eerste betaling deed, stuurde Empire Stores het geschenk toe aan de bestaande klant. Blijkens het voorlopig vonnis kon een geschenk worden gekozen uit volgende voorwerpen: een tas met vakjes (in een eerste folder een cassettespeler), een broodrooster, een waterkoker, een stroomstrijkijzer, een schijfcamera en een „waardebond van 15 UKL”. Deze waardebond gaf recht op 15 UKL korting op elk artikel in Empire Stores' catalogus

dat 15 UKL of meer waard was. Volgens de verwijzende rechter voerde geen van beide partijen in het bodemgeding aan dat de kostprijs van de lokartikelen voor Empire Stores meer bedroeg dan 10 UKL per stuk.

3. Onder beide formules voldeed Empire Stores het BTW-gedeelte van de prijs die zij zelf voor het lokartikel in kwestie had betaald. De Commissioners daarentegen meenden dat zij de BTW had moeten voldoen over de kostprijs van het artikel zonder belasting plus 50%, hetgeen de door hen geschatte prijs is die Empire Stores voor het artikel in rekening zou hebben gebracht indien het in haar catalogus was opgenomen geweest. De Commissioners vestigden de betwiste BTW-aanslagen op basis van die opvatting.

4. Empire Stores ging tegen die BTW-aanslagen in beroep voor de verwijzende rechter. Deze legt het Hof de volgende vragen voor:

„Moet artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (77/388/EEG), aldus worden uitgelegd, dat wanneer een leverancier van per postorder uit een catalogus bestelde goederen („catalogusgoederen”) een aantal formules hanteert, waarvan de volledige bijzonderheden in bijgevoegde

2 — De verwijzende rechter preciseert in het voorlopig vonnis dat i) tot 8 augustus 1988 het geschenk aan de klant werd toegezonden wanneer zij de bestelling had betaald of de eerste betaling had gedaan; ii) van 8 augustus 1988 tot 22 februari 1989 het geschenk werd toegezonden wanneer Empire Stores de bestelling had ontvangen; en dat iii) na 23 februari 1989 het geschenk aan de klant werd afgeleverd nadat zij haar eerste betaling daarvoor had gedaan.

beschikking worden weergegeven en die kort samengevat inhouden dat:

zins door de leverancier worden geleverd en geen gewone kooprijzen hebben,

i) wanneer een potentiële klant bevredigende inlichtingen over haarzelf verstrekt (met name over haar kredietwaardigheid), de leverancier zich ertoe verbindt om, mits haar dossier wordt aanvaard en zij of catalogusgoederen bestelt of, al naar gelang het geval, catalogusgoederen bestelt en deze prompt betaalt, haar zonder bijbetaling een artikel te leveren dat zij heeft gekozen uit een door de leverancier aangeboden assortiment goederen, dat al dan niet ook via zijn catalogus kan worden verkregen, en

1) met betrekking tot elke formule voor de levering van niet-catalogusgoederen een tegenprestatie wordt geleverd los van het geldbedrag dat aan de leverancier moet worden betaald voor de bij hem bestelde catalogusgoederen?

2) Indien vraag 1 bevestigend moet worden beantwoord, hoe moet dan de maatstaf van heffing worden bepaald? Is de maatstaf van heffing:

ii) wanneer een reeds bestaande klant bij de leverancier een potentiële nieuwe klant aanmeldt, die bevredigende inlichtingen over haarzelf verstrekt (met name over haar kredietwaardigheid), de leverancier zich ertoe verbindt om, mits het dossier van de aangemelde klant wordt aanvaard en deze klant of catalogusgoederen bestelt of, al naar gelang het geval, catalogusgoederen bestelt en deze prompt betaalt, de bestaande klant zonder bijbetaling een artikel te leveren dat zij heeft gekozen uit een door de leverancier aangeboden assortiment goederen, dat al dan niet ook via zijn catalogus kan worden verkregen,

i) de door de leverancier voor de goederen betaalde aankooprijzen, of

ii) de prijs waartegen de leverancier de goederen zou verkopen indien de goederen ook in zijn catalogus werden aangeboden (berekend overeenkomstig de methode volgens welke de leverancier zijn prijzen bepaalt), of

en de niet via de catalogus verkrijgbare goederen („niet-catalogusgoederen”) die op voornoemde wijze worden geleverd, niet anders-

iii) een andere, en zo ja, welke maatstaf?”

De ontvankelijkheid van de vragen

5. De Commissie heeft twijfels bij de ontvankelijkheid van de vragen. Artikel 177, tweede alinea, EG-Verdrag staat een nationale rechterlijke instantie slechts toe een prejudiciële vraag over de uitlegging of geldigheid van een communautaire regel aan het Hof te stellen indien zij van oordeel is dat een beslissing op dit punt noodzakelijk is voor het wijzen van haar vonnis. De Commissie wijst er in dit verband op dat de verwijzende rechter in zijn vonnis van 17 augustus 1992 de twee beroepen van Empire Stores had ingewilligd en de belastingaanslagen afgewezen. Laatstgenoemde beslissing vermeldt dat zij definitief wordt indien geen der partijen binnen de twee maanden heeft verzocht een prejudiciële vraag aan het Hof te richten. Bijgevolg acht de Commissie het twijfelachtig of een antwoord van het Hof wel echt noodzakelijk is om in het bodemgeschil een uitspraak te doen. Niettemin werpt zij formeel geen exceptie van niet-ontvankelijkheid op.

6. De twijfels van de Commissie berusten mijns inziens op een verkeerde lezing van de uitspraak van 17 augustus 1992. De verwijzende rechter heeft daarin uitdrukkelijk gepreciseerd dat het slechts om een *voorlopige* beschikking gaat. Ofschoon hij van oordeel was dat Empire Stores de BTW voldaan had op de juiste grondslag en dat derhalve „the appeals *ought* to be allowed and the assessments discharged” (cursivering van mij), besloot hij partijen twee maanden de tijd te geven om een verzoek in te dienen tot het stellen van één of meer prejudiciële vragen aan het Hof. Empire Stores diende een dergelijk verzoek in op 14 oktober 1992, en

na een zitting op 14 januari 1993 ging de verwijzende rechter tot verwijzing over. In zijn verwijzingsbeschikking van diezelfde dag oordeelt de rechter met zoveel woorden dat „de in bijlage bijgevoegde vragen van dien aard zijn dat een uitspraak van het Hof van Justitie noodzakelijk is ten einde in deze zaken vonnis te kunnen wijzen”. Aangezien derhalve de *eind*beslissing van de verwijzende rechter afhangt van het antwoord van het Hof en het volgens vaste rechtspraak alleen aan de nationale rechter staat om de noodzaak van een prejudiciële verwijzing voor zijn uitspraak te beoordelen³, zie ik geen enkele reden om het verzoek niet-ontvankelijk te verklaren.

Ligt een tegenprestatie voor in de zin van de richtlijn?

Bepalingen van de richtlijn

7. Krachtens artikel 2, lid 1, zijn aan de BTW onderworpen,

„de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

³ — Zie onder meer arrest van 18 oktober 1990, gevoegde zaken C-297/88 en C-197/89, Dzodzi, Jurispr. 1990, blz. I-3763, r. o. 34.

Artikel 5 van de richtlijn geeft aan welke verichtingen als een levering van goederen moeten worden beschouwd en derhalve als *belastbare handelingen* in de zin van de richtlijn zijn aan te merken. Artikel 5, lid 6, preciseert dienomtrent:

„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. Onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster, worden niet als zodanig beschouwd.”

Artikel 11 van de richtlijn ten slotte omschrijft de *maatstaf van heffing*. De volgende bepalingen van artikel 11 A, dat betrekking heeft op in het binnenland geleverde goederen en diensten, zijn hier relevant:

„1. De maatstaf van de 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) voor de in artikel 5, leden 6 en 7, bedoelde handelingen: de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd;

c) (...)

d) (...)

2. (...)

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) (...)”

Standpunten van interveniënten voor het Hof

8. Elk der interveniënten ontwikkelt een verschillende redenering.

Empire Stores stelt in hoofdorde voor de eerste vraag ontkennend te beantwoorden en derhalve niet op de tweede vraag in te gaan. Zij betoogt dat, wat ook de gehanteerde formule mag zijn, de door de nieuwe klant betaalde geldsom de „tegenprestatie” vormt in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de richtlijn, en zulks zowel voor de levering van de eerste bestelling van goederen als voor de levering van het geschenk. Uit de rechtspraak van het Hof, met name de arresten *Hong-Kong Trade*⁴ en *Apple and Pear Development Council*⁵, zou volgen dat van een belastbare handeling slechts sprake is wanneer er een direct verband bestaat tussen de geleverde goederen en de ontvangen tegenwaarde. Zulk een directe band bestaat inderdaad tussen de levering van het geschenk en de financiële betaling, aangezien het geschenk pas geleverd wordt wanneer de betaling gebeurd is.

Verder volgt volgens *Empire Stores* uit het arrest *Coöperatieve Aardappelenbewaar-*

plaats⁶, dat de tegenwaarde bestaat uit alles wat ontvangen wordt in ruil voor de levering van goederen of diensten. Welnu, in onderhavig geval worden zowel de levering van het geschenk als de levering van de eerste uit de catalogus bestelde goederen voor één enkele tegenwaarde verricht, namelijk de betaling in geld. Buiten deze betaling wordt geen afzonderlijke of bijkomende tegenwaarde gegeven in ruil voor het geschenk. Er bestaat met name geen direct verband tussen de levering van het geschenk en de persoonlijke informatie die de nieuwe klant verschaft over zichzelf of de introductie van een nieuwe klant door een bestaande klant. Het recht op dit geschenk ontstaat enkel wanneer de nieuwe klant haar eerste bestelling en de daarmee gepaard gaande betaling verricht. Om die reden meent *Empire Stores* ook dat onderhavige zaak moet onderscheiden worden van de zaak *Naturally Yours Cosmetics Ltd.*⁷

9. Volgens de *Britse regering* is de vraag of de tegenprestatie die de verkoper ontvangt voor het geschenk losstaat van de voor de bestelde goederen betaalde prijs, een feitelijke vraag waarover de nationale rechter moet beslissen. Zo het Hof toch een antwoord dienaangaande wil geven, moet dit bevestigend luiden. Beide formules geven immers aanleiding tot twee transacties waarbij elke verrichting haar eigen tegenprestatie kent: aan de ene kant is er de levering van het geschenk waarvoor de tegenprestatie een dienstverrichting is, namelijk de introductie van een nieuwe en aanvaardbare klant (zichzelf of iemand anders) samen met persoonsgegevens over die klant; aan de andere kant is

4 — Arrest van 1 april 1982, zaak 89/81, Jurispr. 1982, blz. 1277.

5 — Arrest van 8 maart 1988, zaak 102/86, Jurispr. 1988, blz. 1443.

6 — Arrest van 5 februari 1981, zaak 154/80, Jurispr. 1981, blz. 445.

7 — Arrest van 23 november 1988, zaak 230/87, Jurispr. 1988, blz. 6365.

er de levering van de bestelde catalogusgoederen, waarvoor de tegenprestatie een financiële betaling is. Uit het arrest *Naturally Yours Cosmetics* volgt dat de tegenprestatie voor een levering van goederen kan bestaan in een dienstverrichting wanneer er een direct verband bestaat tussen beide en de waarde van de dienst kan worden uitgedrukt in financiële termen. Volgens de Britse regering is hier aan beide voorwaarden voldaan.

halve krachtens artikel 11 A, lid 1, sub b, van de richtlijn als maatstaf van heffing de koop-prijs van de betrokken goederen worden genomen of, bij afwezigheid van een koop-prijs, de kostprijs ten tijde van de levering.

Volgens de Commissie gaat het echter in onderhavig geval om „geschenken van geringe waarde” in de zin van artikel 5, lid 6, in fine, zodat de levering daarvan geen belastbare handeling vormt en er derhalve geen maatstaf van heffing is. Voor het geval de verwijzende rechter zou menen dat het bijkomende artikel toch niet van geringe waarde is, is de maatstaf van heffing de koopprijs betaald door de leverancier van het goed, met andere woorden, de maatstaf die de verwijzende rechter in sub i van zijn tweede vraag opgeeft.

10. De *Commissie* voert aan dat ter beoordeling van de belastinggrondslag van een bijkomend artikel dat een handelaar aanbiedt in samenhang met de aankoop van een hoofdartikel, een onderscheid moet worden gemaakt al naargelang dit bijkomend artikel al of niet van dezelfde aard is als het hoofdartikel. Is het bijkomend artikel van dezelfde aard, dan geldt als tegenprestatie in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de richtlijn, het door de consument voor alle artikelen betaalde bedrag. Is het bijkomend artikel niet van dezelfde aard, dan gaat het om twee onderscheiden goederen waarvoor de maatstaf van heffing afzonderlijk volgens de regels van de richtlijn moet worden vastgesteld.

11. De *Portugese regering* ten slotte maakt een onderscheid naargelang van de door *Empire Stores* gehanteerde formule.

Dit laatste is volgens de *Commissie* hier het geval. Als maatstaf van heffing moet het totale bedrag worden genomen dat door de consument is betaald. De levering van een gratis geschenk moet evenwel worden beschouwd als een afzonderlijke verrichting die onder artikel 5, lid 6, van de richtlijn valt, namelijk het „door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed (...) dat hij om niet verstrekt”. In beginsel moet der-

Met betrekking tot de „eigen-aanmelding-formule” merkt zij op dat het geschenk geen „prijskorting” uitmaakt in de zin van artikel 11 A, lid 3, sub b, van de richtlijn, aangezien een dergelijke korting normaliter de vorm aanneemt van een prijsreductie en niet van een levering van goederen. *Empire Stores* ontvangt in deze formule niet een dienst van haar klant die beloond wordt met het geschenk in kwestie, zodat de waarde daar-

van niet als tegenprestatie in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, moet worden beschouwd. Immers, het promotieoordeel dat Empire Stores door het gratis geschenk geniet, is te vaag om een directe tegenwaarde voor de levering van het geschenk uit te maken. Bovendien is het geschenk direct verbonden met de aankoop van goederen en niet met de introductie van de klant die tot de aankoop aanleiding gaf. Bijgevolg valt het geschenk in deze formule te beschouwen als een gratis gift die krachtens artikel 5, lid 6, van de richtlijn met een levering onder bezwarende titel moet worden gelijkgesteld.

Daarentegen bestaat er volgens de Portugese regering onder de „meld-een-vriendin-aan-formule” wel een direct en wederzijds verband tussen het zoeken en werven van een nieuwe klant en de levering van het geschenk. Het gaat daar om een dienst als tussenpersoon die beloond wordt met een gratis geschenk, zodat het om een verrichting met een tegenprestatie gaat die belastbaar is krachtens artikel 11 A, lid 1, sub a, zoals door het Hof uitgelegd in de zaak *Naturally Yours Cosmetics*.

Eigen stellingname

12. Geen der hoger weergegeven standpunten kan mij geheel overtuigen. Ik zal in de

eerste plaats onderzoeken of onder de aan de orde zijnde formules de nieuwe respectievelijk bestaande klant een *tegenprestatie* in de zin van de richtlijn levert voor het haar toegegeven voorwerp. Anders gezegd, de kernvraag is of met de levering van het voorwerp een *belastbare handeling* voorligt in de zin van de richtlijn. Luidt het antwoord bevestigend, dan rijst de vraag hoe de precieze *maatstaf* van BTW-heffing moet worden bepaald.

13. Krachtens het hoger (nr. 7) aangehaalde artikel 2 van de richtlijn is voor de hoedanigheid van belastbare handeling vereist dat een belastingplichtige het goed *onder bezwarende titel* levert. Om te beoordelen of dit met de aan de orde zijnde cadeaustelsels het geval is, kan in de eerste plaats worden herinnerd aan het arrest *Hong-Kong Trade*, nog onder de Tweede BTW-richtlijn⁸ geweest.⁹ Daar oordeelde het Hof dat

„prestaties om niet zich naar hun aard van belastbare handelingen (onderscheiden) die,

8 — Tweede richtlijn 68/228/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, nr. 71, blz. 1303).

9 — Zulks doet niets af aan de precedentswaarde voor onderhavige zaak: zoals het Hof in de arresten *Apple and Pear Development* (reeds aangehaald, r. o. 10) en *Naturally Yours Cosmetics* bevestigde (reeds aangehaald, r. o. 10), is de rechtspraak betreffende de Tweede BTW-richtlijn, gelet op de gemeenschappelijke doelstelling die aan haar en de Zesde richtlijn ten grondslag liggen, ook richtinggevend voor de uitlegging van laatstgenoemde richtlijn.

in het kader van het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde, onderstellen dat een prijs of tegenwaarde is bedongen".¹⁰

Dat prestaties om niet buiten het stelsel van de BTW vallen, leidde het Hof in datzelfde arrest ook af uit de omstandigheid dat zij ingevolge artikel 8 van de Tweede BTW-richtlijn geen belastinggrondslag kunnen vormen.¹¹ Die bepaling, die een voorloper vormt van artikel 11 van de richtlijn, omschrijft sub a de belastinggrondslag voor leveringen en diensten als „alles wat de tegenwaarde vormt voor de levering van het goed of voor de dienst (...)”. Anders gezegd, indien geen enkele tegenwaarde of — in de terminologie van artikel 11 van de richtlijn — tegenprestatie wordt verkregen voor een goederenlevering of een dienst, ligt geen handeling ten bezwarende titel en dus evenmin evenmin een belastbare handeling voor.

14. Alles hangt derhalve af van de precieze vormgeving van de onderhavige cadeaustelsels, zoals vastgesteld door de verwijzende

rechter.¹² Bekijk ik beide formules nader, dan ben ik in de eerste plaats niet overtuigd door de argumentatie van Empire Stores als zou de tegenprestatie voor de levering van het gratis geschenk bestaan in de betaling die de klant verricht voor de door hem *bestelde* goederen. Zoals de verwijzende rechter in zijn voorlopig vonnis van 17 augustus 1992 terecht opmerkt, vormt die betaling geenszins de tegenprestatie voor het toegeven voorwerp.

De verwijzende rechter wijst er terecht op dat beide formules een *contractuele basis* hebben. Via advertenties, catalogi en/of folders doet Empire Stores aan potentiële respectievelijk reeds bestaande klanten een aanbod dat, indien zij erop ingaan, tussen beide partijen een overeenkomst doet ontstaan. Krachtens die overeenkomst verbindt Empire Stores zich er toe om, in ruil voor de *aanmelding* van en *informatieverstreking* omtrent een potentiële klant — en onder de voorwaarden dat deze kredietwaardig wordt bevonden én een catalogusgoed bestelt en/of een betaling verricht —, een voorwerp te leveren naar keuze van de aanmeldende persoon. Dit toegegeven voorwerp is kennelijk bedoeld als *quid pro quo* voor een door de aanmeldende persoon aan Empire Stores verstrekt voordeel, al verschilt dit voordeel al naargelang de gehanteerde formule.

10 — Arrest van 1 april 1982, zaak 89/81, Hong-Kong Trade, Jurispr. 1982, blz. 1277, r. o. 10. Zie ook het recente arrest Tolsma (arrest van 3 maart 1994, zaak C-16/93, Jurispr. 1994, blz. I-743), waar het Hof met betrekking tot dienstverrichtingen preciseerde dat deze slechts onder bezwarende titel zijn „wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst” (r. o. 14).

11 — Arrest Hong-Kong Trade, r. o. 11.

12 — Voor de beantwoording van vragen als de onderhavige moet het Hof noodzakelijkerwijs uitgaan van de door de nationale rechter gemaakte feitelijke vaststellingen betreffende de onderliggende verrichtingen; zie onder meer arresten van 27 maart 1990, zaak C-126/88, *Boots Company*, Jurispr. 1990, blz. I-1235, r. o. 11; en van 25 mei 1993, zaak C-18/92, *Bally*, Jurispr. 1993, blz. I-2871, r. o. 8.

15. Waarin bestaat dit voordeel voor Empire Stores, en derhalve de door haar verworven tegenprestatie?

In de *eigen-aanmelding-formule* bestaat dit voordeel uit twee elementen: i) het verkrijgen van persoonlijke (en gedeeltelijk vertrouwelijke) gegevens over de zichzelf aanmeldende klant en van de toelating, minstens impliciet, om deze te gebruiken voor een onderzoek naar de kredietwaardigheid (een essentieel gegeven voor verkopen op afbetaling), waarbij de verwijzende rechter aanstipt dat deze gegevens een economische waarde hebben, in acht genomen het feit dat Empire Stores haar lijsten van vaste klanten voor 65 UKL per duizend namen en adressen aan derden kon verkopen en dat ook deed; en ii) de ernstige kans dat de aanmeldende klant, aangelokt door het toegeven voorwerp, bij Empire Stores catalogusgoederen zal bestellen, hetgeen deze laatste toelaat haar klantenbestand te verruimen.

Bij de *meld-een-vriendin-aan-formule* verkrijgt Empire Stores dezelfde voordelen, met dien verstande dat de overgemaakte gegevens en ook de kans op bestelling van catalogusgoederen betrekking hebben op de geïntroduceerde persoon en dat niet deze laatste het toegeven voorwerp ontvangt, maar wel de „bemiddelende” klant wegens haar optreden als „tussenpersoon”.

Dat de levering van het toegeven voorwerp in beide formules afhankelijk is van bijkomende voorwaarden, met name de kredietwaardigheid van de aangemelde persoon en de bestelling en betaling van catalogusgoede-

ren door laatstgenoemde, doet mijns inziens geen afbreuk aan het vergoedingskarakter ervan.

16. In beide formules is er dus sprake van een tegenprestatie. Vraag is evenwel of dat een tegenprestatie is in de zin van artikel 11 A, lid 1, van de richtlijn. Het Hof heeft dienaangaande in de arresten Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Apple and Pear Development Council en Naturally Yours Cosmetics volgende criteria ontwikkeld:

— tussen de levering van het goed en de verkregen tegenprestatie moet een *rechtstreeks verband* bestaan;¹³

— de tegenprestatie moet *in geld* kunnen worden uitgedrukt;¹⁴ en

— de tegenprestatie moet een *subjectieve waarde* hebben aangezien de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegen-

¹³ — Arresten Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, reeds aangehaald, r. o. 12; Apple and Pear Development, reeds aangehaald, r. o. 11; en Naturally Yours Cosmetics, reeds aangehaald, r. o. 11 en 12. Dit laatste arrest past voornoemde rechtspraak, die betrekking had op dienstverrichtingen, toe op de levering van goederen. Zojuist bevestigde het Hof deze rechtspraak in het arrest Tolsma, reeds aangehaald, r. o. 13.

¹⁴ — Arresten Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, reeds aangehaald, r. o. 12; en Naturally Yours Cosmetics, reeds aangehaald, r. o. 16.

prestatie is en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.¹⁵

17. Pas ik deze criteria toe op onderhavige zaak, dan leidt dit tot volgende bevindingen. Wat het vereiste van een *rechtstreeks verband* betreft, blijkt mijns inziens uit de aan het Hof ter beschikking staande gegevens dat een dergelijk verband hier inderdaad aanwezig is. De aanmelding met informatieverstrekking is immers in beide formules een *conditio sine qua non* voor het toegegeven artikel. Ook de verwijzende rechter kwam aan het eind van zijn voorlopig vonnis tot die vaststelling: „Naar ons oordeel hield de levering van het artikel bij beide formules rechtstreeks en uitsluitend verband met de aanmelding.”¹⁶

Bovendien kan men geenszins stellen dat de waarde van het toegegeven voorwerp losstaat van de economische waarde die de aanmelding voor Empire Stores heeft. Op dat punt staat deze zaak ver af van de casusposities in de zaken Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats¹⁷ en Apple and Pear Deve-

lopment¹⁸, waar de zaakgegevens duidelijk uitwezen dat er geen rechtstreeks verband voorlag, en benadert zij eerder de situatie die in *Naturally Yours Cosmetics* voorlag.

Laatstgenoemde zaak betrof een groothandel in cosmetica (*Naturally Yours Cosmetics Limited*) die aan wederverkoop deed door middel van „beauty consultants” die vrienden en kennissen („gastvrouwen”) inschakelden om bij hen thuis parties te organiseren waarop de betrokken produkten te koop werden aangeboden. De beauty consultants verkochten op die parties de produkten, terwijl aan de gastvrouw als beloning voor het organiseren van de party een pot crème uit het assortiment van *Naturally Yours Cosmetics* werd aangeboden. Indien de pot crème voor dat doel werd gebruikt, rekende *Naturally Yours Cosmetics* de beauty consultants daarvoor slechts 1,50 UKL aan in plaats van de normale groothandelsprijzen van 10,14 UKL. Gevraagd welke de precieze maatstaf van heffing moest zijn gelet op

15 — *Ibidem*.

16 — Op blz. 58 van het voorlopig vonnis (Engelse versie).

17 — De zaak betrof een landbouwcoöperatie die de aardappelen van haar leden opsloeg en gedurende twee jaar besloot daarvoor geen bewaarloon in rekening te brengen. Volgens de Nederlandse belastingdienst had de coöperatie toch een tegenprestatie voor haar diensten aangerekend, bestaande in de waardedaling van de aandeelbewijzen van haar leden als gevolg van het niet heffen van bewaarloon. Het Hof oordeelde dat geen rechtstreeks verband voorlag tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie, aangezien een niet nader bepaalde waardedaling van aandeelbewijzen niet beschouwd kan worden als een vergoeding die door de dienstverlenende coöperatie wordt ontvangen: arrest Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, reeds aangehaald, r. o. 12.

18 — Het ging daar om een publiekrechtelijk lichaam (de *Apple and Pear Development Council*) dat op verzoek van fruitteelaars was ingesteld en wiens taak voornamelijk bestond in reclame, promotie en kwaliteitsverbetering met betrekking tot in Engeland en Wales geproduceerde appelen en peren. Het Hof antwoordde ontkenkend op de vraag of deze organisatie diensten onder bezwarende titel in de zin van de Tweede BTW-richtlijn verrichtte nu zij haar leden een jaarlijkse bijdrage oplegde die afhankelijk was van de grootte van hun appel- of perheboomgaard: de individuele appel- en perenteelaars genoten de voordelen van de activiteiten van de organisatie slechts „als indirect uitvloeisel van de voordelen die op algemene wijze aan de hele sector ten goede komen” en bovendien bestond er geen verband tussen de omvang van het voordeel voor de individuele teler en het bedrag van de verschuldigde bijdrage: arrest *Apple and Pear Development*, reeds aangehaald, r. o. 15.

artikel 11 A, lid 1, van de richtlijn, oordeelde het Hof:

„Blijkens de verwijzingsbeschikking is het kenmerkende van verzoeksters verkoopmethode, dat de beauty consultants de producten verkopen tijdens parties die zij met behulp van gastvrouwen bij deze laatste thuis organiseren. Daarom zou verzoekster ermee instemmen, de als cadeau te gebruiken pot crème tegen een zeer lage prijs te verkopen. Voorts is ter terechtzitting gebleken, dat de beauty consultant, zo zij de van haar verwachte dienst niet verricht, dat wil zeggen zij er niet in slaagt een gastvrouw te vinden voor het organiseren van een party, de pot crème moet teruggeven of daarvoor de normale groothandelsprijs moet betalen. Als dat inderdaad zo is — wat de nationale rechter dient na te gaan —, dan is er een *rechtstreeks verband* tussen de levering van de pot crème tegen een zeer lage prijs en de door de beauty consultant verrichte dienst.”¹⁹

18. In de voorliggende zaak zijn de voordelen die Empire Stores verkrijgt vanwege de potentiële respectievelijk bestaande klant ongetwijfeld *in geld waardeerbaar*, ook al kan met de verwijzende rechter worden toegegeven dat de klant de waarde van het toegegeven voorwerp slechts bij benadering kent, en de waarde van het voordeel dat Empire Stores daarvoor krijgt in het geheel niet. Waar het op aankomt, is dat de door Empire Stores verkregen voordelen voor haar een economische waarde hadden.

Daarom kan Empire Stores' subsidiaire stelling, als zou de tegenprestatie niet in monetaire termen kunnen worden uitgedrukt en voor haar subjectief geen waarde hebben, mij niet overtuigen: zoals de verwijzende rechter in zijn voorlopig vonnis opmerkt, had de waarde van de aanmelding voor haar wel degelijk een *subjectieve waarde*, aangezien zij bereid was daarvoor een voorwerp te geven waarvoor zij de kostprijs had betaald.

19. Mijn besluit is derhalve dat de levering van het geschenk door Empire Stores in beide formules een goederenlevering ten bezwarende titel uitmaakt in de zin van de richtlijn en dat derhalve een belastbare handeling voorligt. Van een „om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestem(d)” goed in de zin van artikel 5, lid 6, eerste zin van de richtlijn, is hier, anders dan wat de Commissie beweert, geen sprake: daarmee worden goederen bedoeld die een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekt door ze om niet te verstrekken voor een ander doel dan bedrijfsdoeleinden — wat hier niet het geval is.²⁰ Dergelijke leveringen worden overigens met een levering onder bezwarende titel gelijkgesteld. Evenmin is hier sprake van „goederen

²⁰ — Ik mag hier herinneren aan het doel van deze bepaling, zoals door het Hof verduidelijkt in het arrest De Jong van 6 mei 1992 (zaak C-20/91, Jurispr. 1992, blz. I-2847, r. o. 15), namelijk „te verzekeren dat een belastingplichtige die een goed aan zijn bedrijf onttrekt en een gewone consument die een zelfde soort goed koopt, gelijk worden behandeld. Ter verwezenlijking van dit doel verhindert deze bepaling, dat een belastingplichtige die over de aankoop van een voor zijn bedrijf bestemd goed BTW heeft kunnen aftrekken, geen BTW hoeft te betalen, wanneer hij dit goed voor eigen privé-doeleinden aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt, en dus onredelijke voordelen geniet in vergelijking met een gewone consument die het goed koopt en hierover BTW voldoet.”

¹⁹ — Arrest *Naturally Yours Cosmetics*, reeds aangehaald, r. o. 14 (cursivering van mij).

om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken met geringe waarde of als monster" in de zin van artikel 5, lid 6, in fine: mijns inziens worden daarmee geschenken bedoeld als relatiegeschenken die bestemd zijn om in het algemeen goodwill of naambekendheid aan te kweken, zonder dat daar — anders dan hier het geval is — een directe tegenprestatie tegenover staat.

zijn aangerekend indien zij in Empire Stores' catalogus zouden zijn voorgekomen. Ter zitting stelde de Britse regering dat het eigene van beide cadeaustelsels erin bestaat dat de klant de illusie wordt gegeven iets gratis te krijgen waarvoor zij anders de catalogusprijs had moeten betalen. De subjectieve waarde zou derhalve bestaan in de prijs die de klant had moeten betalen om de betrokken goederen in de detailhandel te verkrijgen.

A fortiori vormen de geschenken geen „prijskortingen en-rabatten" in de zin van artikel 11 A, lid 3, sub b, van de richtlijn: uit het voorgaande blijkt dat het hier geenszins gaat om „verlagingen van de prijs waartegen een artikel normaliter aan de klant wordt aangeboden" waarbij de verkoper, al krijgt hij geen tegenprestatie van de koper, „de derving van het bedrag van de korting (aanvaardt), juist om de klant ertoe aan te zetten, het produkt te kopen".²¹

In zijn subsidiaire stellingen betoogt Empire Stores daarentegen dat, aangezien partijen in onderhavige situatie niets zijn overeengekomen met betrekking tot de waarde van de toelagen, de subjectieve waarde de prijs is welke Empire Stores betaalde voor de betrokken goederen, aangezien dit de kost is die zij bereid was te dragen ten einde de informatie te verkrijgen. Ook de verwijzende rechter is deze mening toegedaan in zijn voorlopig vonnis.

De maatstaf van heffing

20. Vraag is vervolgens wat de precieze maatstaf van heffing moet zijn. Ook hier lopen de stellingen van interveniënten uiteen. Volgens de Britse en Portugese regering (deze laatste enkel met betrekking tot de meld-een-vriendin-aan-formule) moet als maatstaf de *kleinhandelsprijs* gelden, dit is de prijs die voor de betrokken goederen zou

21. Artikel 11 A, lid 1, van de richtlijn is bijzonder ruim gesteld: maatstaf van heffing is *alles* wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of (nog) moet verkrijgen.²² Zoals vermeld (nr. 16), is het volgens het Hof de *werkelijke* ontvangen tegenprestatie die als maatstaf van heffing moet gelden. Doorlaggevend is met andere woorden de subjectieve

20 — Arrest *Boots Company*, reeds aangehaald, r. o. 18; zie ook mijn conclusie in die zaak, *Jurispr.* 1990, blz. I-1256 en I-1257, nrs. 11 en 12.

22 — Cf. het arrest *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, r. o. 12, waar het Hof oordeelde dat de belastinggrondslag moet bestaan in al hetgeen als tegenwaarde voor een dienst wordt ontvangen.

waarde waaromtrent partijen zijn overeengekomen dat ze aan de leverancier of dienstverrichter wordt toegekend, en niet een objectieve van de concrete transactie losstaande waarde.

Wat is die subjectieve waarde in het onderhavige geval? Dat is de prestatie die Empire Stores bereid was werkelijk te betalen aan de potentiële of bestaande klant als tegenpresta-

tie voor het door deze aangebrachte voordeel. Welnu, die tegenprestatie bestaat in het *voorwerp* dat de klant heeft aangewezen en dat hij als toegift wenste te ontvangen; zij bestaat niet in een tussen partijen overeengekomen som *geld*. Ik besluit daaruit dat de aankoopprijs van het toegegeven voorwerp voor Empire Stores en niet de prijs die door Empire Stores aan derde-kopers wordt aangerekend, de maatstaf van heffing dient te zijn.

Conclusie

22. Ik geef het Hof in overweging de vragen van de verwijzende rechter als volgt te beantwoorden:

„1) In beide door de verwijzende rechter beschreven formules komt de door de leverancier verrichte levering van een toegift neer op een goederenlevering ten bezwarende titel in de zin van de Zesde BTW-richtlijn waarvoor een voldoende rechtstreekse tegenprestatie wordt geleverd.

2) Als maatstaf van heffing geldt de aankoopprijs voor de leverancier van de als toegift gegeven goederen.”