

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

29 juli 2010\*

In zaak C-40/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het VAT and Duties Tribunal, Manchester (Verenigd Koninkrijk), bij beslissing van 16 januari 2009, ingekomen bij het Hof op 29 januari 2009, in de procedure

**Astra Zeneca UK Ltd**

tegen

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta (rapporteur), E. Juhász, T. von Danwitz en D. Šváby, rechters,

\* Procestaal: Engels.

advocaat-generaal: P. Mengozzi,  
griffier: N. Nanchev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 maart 2010,

gelet op de opmerkingen van:

- Astra Zeneca UK Ltd, vertegenwoordigd door M. Conlon, QC, en D. Southern, barrister, beiden geïnstrueerd door G. Salmond, solicitor,
  
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door H. Walker als gemachtigde, bijgestaan door N. Fleming, QC,
  
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis, I. Bakopoulos en V. Karra als gemachtigden,
  
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Afonso als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 april 2010,

het navolgende

### Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2, punt 1, 6, lid 2, eerste alinea, sub b, en 17, lid 2, 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 (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn”).
  
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Astra Zeneca UK Ltd (hierna: „Astra Zeneca”) en de Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (hierna: „Commissioners”) over de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die deze onderneming heeft moeten betalen wegens het verstrekken van aankoopbonnen aan haar werknemers als onderdeel van hun bezoldiging.

## Toepasselijke bepalingen

3 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de [btw] zijn onderworpen:

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

4 Artikel 4, leden 1 en 2, van deze richtlijn luidt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

5 Artikel 5, lid 1, van diezelfde richtlijn bepaalt:

„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, lid 1, eerste alinea, van die richtlijn luidt:

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

7 Artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt in de uit artikel 28 septies daarvan voortvloeiende versie:

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

- a) de [btw] welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten.”

## Hoofdingeding en prejudiciële vragen

- 8 De onderneming Astra Zeneca is actief in de farmaceutische industrie.
  
- 9 Zij biedt haar werknemers, die niet btw-plichtig zijn, een bezoldigingspakket aan, te weten een vaste jaarlijkse bezoldiging — het zogeheten „voordeelfonds” („Advantage Fund”; hierna: „fonds”) —, dat een bedrag aan contanten omvat en, in voorkomend geval, vooraf door de werknemers gekozen voordelen, met dien verstande dat voor elk door een werknemer gekozen voordeel een bepaald bedrag op diens fonds wordt ingehouden.
  
- 10 Tot de door Astra Zeneca aan haar werknemers aangeboden voordelen behoren aankoopbonnen die in een aantal zaken kunnen worden besteed.
  
- 11 Die bonnen hebben een nominale waarde van 10 GBP, maar op het fonds van de werknemers wordt een lager bedrag (9,25 GBP à 9,55 GBP) ingehouden.
  
- 12 Astra Zeneca is in haar btw-aangifte ervan uitgegaan dat zij de btw op het verstrekken van aankoopbonnen aan haar werknemers niet in rekening diende te brengen en dat zij de btw die zij bij de aanschaf van die bonnen had voldaan, niet als voorbelasting mocht aftrekken.
  
- 13 Daarna heeft Astra Zeneca evenwel gesteld dat, nu de kosten voor de aanschaf van die bonnen deel uitmaken van haar overheadkosten, zij gerechtigd zou moeten zijn om de belasting op die aanschaf af te trekken, zonder dat zij verplicht is om de btw op de levering van de betrokken bonnen aan haar werknemers in rekening te brengen, op grond dat de bonnen niet onder bezwarende titel werden verstrekt.

- 14 Astra Zeneca heeft tegen de Commissioners dan ook conservatoire vorderingen ingesteld tot teruggaaf van de voorbelasting die zij bij de aanschaf van de betrokken aankoopbonnen had afgedragen.
- 15 In dit verband hebben de Commissioners in de eerste plaats beslist dat Astra Zeneca niet gerechtigd is de voorbelasting af te trekken die zij bij de aanschaf van de bonnen heeft betaald, aangezien zij die niet voor belastbare transacties gebruikt.
- 16 In de tweede plaats hebben de Commissioners subsidiair beslist dat Astra Zeneca gerechtigd is de voorbelasting af te trekken die zij bij de aanschaf van de aankoopbonnen heeft betaald, maar dat zij dan de btw op de levering van de bonnen aan haar werknemers voor haar rekening moet nemen, op grond dat hetzij de bonnen onder bezwarende titel worden verstrekt, daar op het fonds van de werknemers een bedrag wordt ingehouden, hetzij de bonnen in kwestie aan de werknemers ter beschikking worden gesteld voor andere dan bedrijfsdoeleinden. In dit laatste geval is Astra Zeneca verplicht de btw over dat bedrag voor haar rekening te nemen, aangezien de waarde van de dienst overeenkomt met de kosten van de verstrekking van de aankoopbonnen.
- 17 De Commissioners hebben bijgevolg de door Astra Zeneca gevraagde teruggaaf geweigerd en hebben conservatoire btw-aanslagen opgelegd om de verschuldigde belasting te kunnen navorderen, voor het geval dat de aankoopbonnen door Astra Zeneca aan haar werknemers onder bezwarende titel worden verstrekt.
- 18 Astra Zeneca heeft tegen voormelde beslissingen van de Commissioners beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

19 Daarop heeft het VAT and Duties Tribunal, Manchester, 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 bezoldiging op te nemen in de vorm van waardebonnen, artikel 2, punt 1, van [de Zesde] 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 [...][, van de Zesde richtlijn] 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, punt 1, [van de Zesde richtlijn] en evenmin met een dienst moet worden gelijkgesteld op grond van artikel 6, lid 2, sub b, [van die richtlijn,] moet artikel 17, lid 2 [...][, daarvan] 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?”



## Beantwoording van de prejudiciële vragen

### *Eerste vraag*

- 20 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een onderneming haar werknemers aankoopbonnen verstrekt als onderdeel van hun bezoldiging, zulks een dienst onder bezwarende titel is.
- 21 Dienaangaande moet eraan worden herinnerd dat de Zesde richtlijn een zeer ruime werkingsfeer toekent aan de btw. Immers, artikel 2, betreffende de belastbare handelingen, heeft niet alleen betrekking op de invoer van goederen maar ook op de leveringen van goederen en diensten, welke in het binnenland onder bezwarende titel worden verricht, en artikel 4, lid 1, omschrijft als „belastingplichtige” ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit (zie arresten van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, 235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 6; 12 september 2000, Commissie/Griekenland, C-260/98, Jurispr. blz. I-6537, punt 24, en 12 november 2009, Commissie/Spanje, C-154/08, punt 87).
- 22 Volgens de in artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn gegeven definitie omvat het begrip economische activiteiten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter (zie reeds aangehaalde arresten Commissie/Nederland, punt 7; Commissie/Griekenland, punt 25, en Commissie/Spanje, punt 88).

- 23 Uit deze definities blijkt dat het begrip economische activiteiten een ruime werkings-sfeer heeft, alsook dat het een objectief karakter heeft, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit (zie reeds aangehaalde arresten Commissie/Nederland, punt 8; Commissie/Griekenland, punt 26, en Commissie/Spanje, punt 89).
- 24 Gelet op de ruime werkings-sfeer van de btw, moet worden vastgesteld dat een onder-neming als Astra Zeneca, voor zover zij aankoopbonnen verstrekt aan haar werkne-mers, die in ruil daarvoor afzien van een deel van hun bezoldiging in contanten, een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn verricht.
- 25 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde aankoopbonnen bieden de werknemers die deze ontvangen, de mogelijkheid om in een aantal zaken goederen of diensten te kopen, zodat die bonnen, zoals de advocaat-generaal in punt 31 van zijn conclusie opmerkt, hun een toekomstig en naar het voorwerp onbepaald recht op goederen of diensten verlenen.
- 26 Nu die bonnen geen rechtstreeks recht verlenen om over een goed te beschikken, is voor btw-doeleinden de verstrekking ervan geen „levering van een goed” in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn, maar een „dienst” in de zin van artikel 6, lid 1, van die richtlijn, aangezien ingevolge laatstgenoemde bepaling elke handeling die geen levering van een goed in de zin van voormeld artikel 5 is, als een dienst wordt beschouwd.
- 27 Met betrekking tot de vraag of een dienst als die in het hoofdgeding onder bezwaren-de titel wordt verricht, zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het begrip „diensten die onder bezwarende titel worden verricht” in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn onderstelt dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de

verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde (zie 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; reeds aangehaalde arresten *Commissie/Griekenland*, punt 29, en *Commissie/Spanje*, punt 92).

- 28 Het is tevens vaste rechtspraak dat de maatstaf van heffing voor goederenleveringen of diensten wordt gevormd door de daartoe werkelijk ontvangen tegenprestatie. Deze tegenprestatie is dus de subjectieve waarde, dat wil zeggen de werkelijk ontvangen waarde, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde. Bovendien moet deze tegenprestatie kunnen worden uitgedrukt in een geldbedrag (zie reeds aangehaald arrest *Fillibeck*, punten 13 en 14 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 29 Met betrekking tot de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling zij vastgesteld dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verstrekking van de betrokken aankoopbonnen door *Astra Zeneca* aan haar werknemers en het gedeelte van de bezoldiging in contanten waarvan dezen als tegenprestatie voor die verstrekking moeten afzien.
- 30 Werknemers van *Astra Zeneca* die ervoor hebben gekozen dergelijke bonnen te ontvangen, krijgen immers niet hun volledige bezoldiging in contanten, maar moeten in ruil voor die bonnen een gedeelte daarvan afstaan, aangezien die handeling resulteert in een specifieke inhouding op het fonds van de werknemers die een dergelijke keuze hebben gemaakt.
- 31 Voorts lijdt het geen twijfel dat *Astra Zeneca* werkelijk een tegenprestatie voor de verstrekking van de betrokken aankoopbonnen ontvangt en dat die tegenprestatie in geld wordt uitgedrukt, aangezien zij overeenkomt met een gedeelte van de bezoldiging in contanten van haar werknemers.

- 32 Zoals verder ter terechtzitting is uiteengezet, wordt de btw op de verstrekking van die bonnen gedragen door de eindconsument van de goederen en/of diensten die daarmee kunnen worden gekocht, te weten de werknemers van Astra Zeneca die deze ontvangen, aangezien de inhouding op hun bezoldiging waartoe die verstrekking aanleiding geeft, zowel de prijs van de betrokken bonnen als de volledige btw daarop omvat.
- 33 Zoals de advocaat-generaal in punt 45 van zijn conclusie opmerkt, moet een werknemer die dergelijke bonnen wil gebruiken, deze bonnen, waarin de btw is begrepen, dus gewoon aan de handelaar of dienstverrichter in kwestie afgeven om in ruil daarvoor de goederen of diensten van zijn keuze te ontvangen, met dien verstande dat de prijs van deze goederen of diensten, btw inbegrepen, door de werknemer is betaald op het ogenblik dat hij heeft gekozen voor het ontvangen van de betrokken aankoopbonnen in ruil voor een gedeelte van zijn bezoldiging, en dat voormelde handelaar of dienstverrichter de btw op die goederen of diensten pas aan de fiscus zal betalen, wanneer de betrokken werknemer de bonnen gebruikt.
- 34 In die omstandigheden gaat het bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling om een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn.
- 35 Bijgevolg moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een onderneming, wanneer zij aankoopbonnen die zij tegen een prijs inclusief btw heeft aangeschaft, aan haar werknemers verstrekt, die in ruil daarvoor afzien van een gedeelte van hun bezoldiging in contanten, daarmee een dienst onder bezwarende titel verricht in de zin van die bepaling.

*Tweede en derde vraag*

- <sup>36</sup> Gelet op het antwoord op de eerste vraag, hoeven de tweede en de derde vraag niet te worden beantwoord.

**Kosten**

- <sup>37</sup> Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 2, punt 1, 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, moet aldus worden uitgelegd dat een onderneming, wanneer zij aankoopbonnen die zij tegen een prijs inclusief belasting over de toegevoegde waarde heeft aangeschaft, aan haar werknemers verstrekt, die in ruil daarvoor afzien van een gedeelte van hun bezoldiging in contanten, daarmee een dienst onder bezwarende titel verricht in de zin van die bepaling.**

ondertekeningen