

|

61998J0427

Arrest van het Hof van 15 oktober 2002. - Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Bondsrepubliek Duitsland. - Niet-nakoming - Zesde BTW-richtlijn - Kortingsbonnen - Maatstaf van heffing. - Zaak C-427/98.

Jurisprudentie 2002 bladzijde I-08315

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Maatstaf van heffing - Systeem van verkoopbevordering waarbij fabrikant, na aankoop door eindverbruiker, door hem uitgegeven bonn tegen geld inwisselt - Optreden van een of meerdere groothandelaars in distributieketen tussen fabrikant en detailhandelaar - Maatstaf van heffing voor fabrikant gelijk aan verkoopprijs toegepast door fabrikant minus terugbetaald bedrag

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 11)

Samenvatting

\$\$Een lidstaat die geen bepalingen vaststelt die, voor het geval dat kortingsbonnen zijn vergoed, voorzien in de mogelijkheid van een herziening van de maatstaf van heffing van de belastingplichtige die deze vergoeding heeft betaald, komt de verplichtingen niet na die op hem rusten krachtens artikel 11 van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, in de versie van richtlijn 95/7, waar het een systeem betreft dat fabrikanten hanteren om de verkoop van hun producten te bevorderen, waarin enerzijds detailhandelaars aan de eindverbruikers tegen inlevering van door de fabrikant uitgegeven bonnen een prijsverlaging verlenen en later de nominale waarde van de bonnen door de fabrikant vergoed krijgen, en waarin anderzijds een of meerdere groothandelaars optreden in de distributieketen tussen de fabrikant en de detailhandelaars, en de bonnen rechtstreeks door de fabrikant aan de detailhandelaars worden vergoed, zonder tussenkomst van de groothandelaars.

Aangezien het immers de bedoeling van de belasting over de toegevoegde waarde is dat enkel de eindverbruiker wordt belast en dat deze belasting volledig neutraal is ten aanzien van de

belastingplichtigen die vóór het stadium van de uiteindelijke belastingheffing in het productie- en distributieproces optreden, ongeacht het aantal transacties, kan de maatstaf van heffing van de aan de fiscus af te dragen belasting niet hoger zijn dan de door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde tegenprestatie. Wanneer een fabrikant kortingsbonnen uitgeeft welke later, na de koop door de eindverbruiker, leiden tot een vergoeding door deze fabrikant aan een detailhandelaar aan wie hij niet rechtstreeks was gebonden in de distributieketen, is de maatstaf van heffing van de fabrikant bijgevolg gelijk is aan de door hem gevraagde verkoopprijs, verminderd met het op de bon aangegeven en terugbetaalde bedrag.

Wanneer de maatstaf van heffing wordt verminderd met de korting die de eerste leverancier, nadat hij de goederen aan een groot- of detailhandelaar heeft geleverd, rechtstreeks aan de consument toekent, wordt het mechanisme van de belasting over de toegevoegde waarde niet ontwricht, daar de maatstaf van heffing voor de tussenliggende transacties niet behoeft te worden aangepast. Voor deze transacties wordt de toepassing van het neutraliteitsbeginsel gewaarborgd door de aftrekregeling van de Zesde richtlijn, op basis waarvan de tussenschakels in de distributieketen de voor de overeenkomstige transactie aan hun leverancier betaalde BTW-bedragen van hun eigen maatstaf van heffing kunnen aftrekken, en aldus aan de fiscus het deel van de belasting kunnen afdragen dat overeenkomt met het verschil tussen de prijs die elkeen aan zijn leverancier heeft betaald, en de prijs waarvoor hij de goederen aan zijn koper heeft geleverd. In die omstandigheden kan de verlaging van de maatstaf van heffing van de fabrikant niet afhankelijk worden gesteld van de wijziging achteraf van de door de tussenliggende schakels van de distributieketen verrichte transacties, waar de prijsverlaging of de terugbetaling van de waarde van de bon niets mee te maken heeft, alsmede van de desbetreffende facturen.

(cf. punten 22-23, 28-29, 32-33, 42-43, 79, dictum 1)

Partijen

In zaak C-427/98,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, aanvankelijk vertegenwoordigd door E. Traversa en A. Buschmann, vervolgens door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en C.-D. Quassowski als gemachtigden,

verweerster,

ondersteund door

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, aanvankelijk vertegenwoordigd door J. E. Collins als gemachtigde, vervolgens door R. Magrill als gemachtigde, bijgestaan door R. Anderson, barrister, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

interveniënt,

betreffende een verzoek om vast te stellen dat de Bondsrepubliek Duitsland, door geen bepalingen vast te stellen die voorzien in de mogelijkheid van een herziening van de maatstaf van heffing ingeval kortingsbonnen zijn vergoed, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar

rusten krachtens artikel 11 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), in de versie van richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde - werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, president, J.-P. Puissochet, R. Schintgen en C. W. A. Timmermans, kamerpresidenten, C. Gulmann, D. A. O. Edward, V. Skouris (rapporteur), F. Macken, N. Colneric, S. von Bahr en J. N. Cunha Rodrigues, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,

griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de pleidooien van partijen ter terechtzitting van 29 mei 2001, waarbij de Commissie werd vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross, de Bondsrepubliek Duitsland door W.-D. Plessing en het Verenigd Koninkrijk door J. E. Collins, bijgestaan door K. Parker, QC,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 september 2001,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 26 november 1998, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen krachtens artikel 169 van het EG-Verdrag (thans artikel 226 EG) het Hof verzocht vast te stellen dat de Bondsrepubliek Duitsland, door geen bepalingen vast te stellen die voorzien in de mogelijkheid van een herziening van de maatstaf van heffing ingeval kortingsbonnen zijn vergoed, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 11 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), in de versie van richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde - werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18; hierna: Zesde richtlijn").

2 Bij beschikking van de president van het Hof van 22 juli 1999, is het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland toegelaten tot interventie aan de zijde van de Bondsrepubliek Duitsland.

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van gemeenschapsrecht

3 Artikel 11, A, leden 1, sub a, en 3, sub b, van de Zesde richtlijn bepaalt:

A. In het binnenland

1. De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

[...]

3. In de maatstaf van heffing worden niet opgenomen:

[...]

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."

4 Artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn luidt:

In geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld."

5 Artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

Voorzover 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 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."

6 Artikel 20, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name :

[...]

b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van [...] verkregen rabatten; [...]"

7 Artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn luidt:

De belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd:

1. in het binnenlands verkeer:

[...]

c) door ieder die de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt op een factuur of een als zodanig dienst doend document."

Bepalingen van nationaal recht

8 Volgens § 10, lid 1, eerste en derde volzin, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting), in de versie die sinds 1 januari 1993 geldt (BGBl. 1993 I, blz. 365), zoals gewijzigd op 25 juni 1993 (BGBl. 1993 I, blz. 1160; hierna: UStG") wordt de maatstaf van heffing van de omzetbelasting als volgt berekend:

Bij leveringen en andere diensten (§ 1, lid 1, punt 1, eerste volzin) en bij intracommunautaire verwerving van goederen (§ 1, lid 1, punt 5) wordt de omzet bepaald aan de hand van de tegenprestatie. De tegenprestatie omvat al wat de ontvanger uitgeeft om de levering of dienst te verkrijgen, onder aftrek van de omzetbelasting. De tegenprestatie omvat tevens hetgeen de ondernemer van een andere persoon dan de ontvanger van de prestatie voor de dienst of levering heeft verkregen."

9 § 17, lid 1, UStG bepaalt:

Bij wijziging van de berekeningsgrondslag van een belastbare handeling in de zin van § 1, lid 1, sub 1 tot en met 3, moet:

1. de ondernemer die de handeling heeft verricht, het daarover verschuldigde belastingbedrag

en

2. de ondernemer te wiens behoeve de handeling is verricht, de aftrek van voorbelasting die hij uit dien hoofde heeft toegepast,

dienovereenkomstig herzien; dit geldt op overeenkomstige wijze in het geval van § 1, lid 1, punt 5. Van herziening van de aftrek van voorbelasting kan worden afgezien voorzover een derde ondernemer aan de belastingdienst het met de vermindering van de tegenprestatie overeenstemmende belastingbedrag betaalt; in dat geval is de derde ondernemer tot voldoening van de belasting gehouden. De in de eerste volzin bedoelde herzieningen moeten worden verricht gedurende de heffingsperiode waarin de herziening van de berekeningsgrondslag van de belasting heeft plaatsgevonden."

Precontentieuze procedure

10 In haar brief van 31 juli 1992 aan alle lidstaten vroeg de Commissie of een fabrikant die bonnen uitgeeft voor zijn producten, in de betrokken lidstaat de maatstaf van heffing dienovereenkomstig mag verlagen wanneer hij het op de bon vermelde bedrag vergoedt aan de detailhandelaar die aan de eindverbruiker op vertoon van die bon een prijskorting heeft verleend.

11 In haar antwoord van 10 november 1992 zette de Duitse regering het volgende uiteen:

Voorwaarde voor een herziening van de belasting en de voorbelasting overeenkomstig § 17, lid 1, UStG, is [...] een wijziging van de berekeningsgrondslag van de omzet van de leverancier ten opzichte van zijn rechtstreekse afnemer. Deze voorwaarde geldt dus enkel voor prijsverlagingen (vermindering van de tegenprestatie) die het gevolg zijn van het feit dat de ondernemer de tegenprestatie terugbetaalt aan degene die deze heeft voldaan. Een vergoeding door een fabrikant niet ten gunste van de ontvanger van de prestatie, maar van een andere persoon in de distributieketen, leidt voor de fabrikant niet tot een vermindering van de tegenprestatie. Indien de

fabrikant een bon uitgeeft die de eindverbruiker rechtstreeks kan verzilveren of die hij via een handelaar kan verzilveren, of indien hij de eindverbruiker een geldbedrag terugbetaalt, is er dus geen sprake van een verlaging van de berekeningsgrondslag in de zin van § 17, lid 1, UStG."

12 In een aanmaningsbrief van 18 januari 1994 aan de Duitse regering betoogde de Commissie dat de Duitse regeling de beginselen van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW") schendt, met name artikel 11 van de Zesde richtlijn, omdat zij een groothandelaar geen recht geeft op een verlaging van zijn maatstaf van heffing en op een dienovereenkomstige herziening van zijn omzetbelasting wanneer hij op vertoon van een bon een gedeelte van de prijs terugbetaalt aan de detailhandelaar aan wie hij niet rechtstreeks is gebonden in de distributieketen.

13 Bij brief van 11 april 1994 antwoordde de Duitse regering dat de stellingen in deze aanmaningsbrief in zoverre afwijken van die in de brief van de Commissie van 31 juli 1992, dat de Commissie in die aanmaningsbrief heeft verondersteld dat de fabrikant zich ertoe verplichtte het bedrag van de bon aan de detailhandelaar te vergoeden en dat die vergoeding via de groothandelaar geschiedde.

14 Bij aanvullende aanmaningsbrief van 14 juni 1995 preciseerde de Commissie dat er volgens haar geen onderscheid moest worden gemaakt naargelang dat de belastingplichtige die de bon vergoedt, al dan niet in een rechtstreekse verhouding staat tot de belastingplichtige die de bon heeft aanvaard als betaalmiddel, noch naargelang dat de bon rechtstreeks door de belastingplichtige die zich daartoe heeft verplicht aan de eindverbruiker wordt vergoed dan wel door tussenkomst van een andere belastingplichtige.

15 In haar antwoord van 4 september 1995 bleef de Duitse regering op haar standpunt dat degene die een bon uitgeeft zijn maatstaf van heffing uitsluitend kan verlagen wanneer hij in de distributieketen rechtstreeks is gebonden aan degene aan wie hij de waarde van de bon vergoedt. Zij suggereerde de behandeling van de zaak in elk geval te schorsen totdat het Hof uitspraak zou hebben gedaan over de prejudiciële vragen die hem waren gesteld in de zaken die hebben geleid tot de arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339), en Argos Distributors (C-288/94, Jurispr. blz. I-5311). Deze zaken waren op het tijdstip van haar brief nog bij het Hof aanhangig. De Commissie heeft de niet-nakomingsprocedure derhalve aanvankelijk niet voortgezet.

16 Bij brief van 5 maart 1997 maakte de Commissie de Duitse regering erop attent dat het Hof in het reeds genoemde arrest Elida Gibbs zich volledig bij haar zienswijze op dit gebied had aangesloten. Zij verzocht de Duitse regering derhalve haar op de hoogte te stellen van de maatregelen die zij had getroffen om zich naar dat arrest te voegen.

17 In haar antwoord van 26 mei 1997 verzocht de Duitse regering de Commissie om verlenging van de schorsing van de niet-nakomingsprocedure, omdat zij nog bezig was het arrest Elida Gibbs en de consequenties daarvan voor het Duitse recht te onderzoeken.

18 Toen de Bondsrepubliek Duitsland naliet maatregelen te nemen om haar wetgeving in verband met het arrest Elida Gibbs aan te passen, zond de Commissie haar op 23 maart 1998 een met redenen omkleed advies.

19 In een brief aan de Commissie van 26 augustus 1998 erkende de Duitse regering weliswaar dat de inhoud van het arrest Elida Gibbs tegen haar zienswijze inging, maar bleef zij toch op haar standpunt. Zij verwees met name naar een administratieve circulaire van het bondsministerie van Financiën van 15 april 1998, getiteld Beoordeling van de maatstaf van heffing voor de omzetbelasting bij de uitgifte van aan producten gekoppelde bonnen" (Bundessteuerblatt 1998 I, blz. 627).

20 Uit deze circulaire blijkt dat de maatstaf van heffing van de fabrikant naar Duits recht slechts met het op de bon vermelde bedrag kan worden verlaagd indien de fabrikant dat bedrag aan een handelaar uitbetaalt aan wie hij de goederen voordien rechtstreeks heeft geleverd, en indien de fabrikant een verbeterde factuur opstelt, zodat de handelaar de voorbelasting die hij aftrekt, dienovereenkomstig aanpast.

21 In die omstandigheden heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

Ten gronde

22 Vooraf zij opgemerkt dat de uitgifte van kortingsbonnen een systeem vormt dat fabrikanten hanteren om de verkoop van hun producten te bevorderen. In dit systeem verlenen detailhandelaars aan de eindverbruikers tegen inlevering van door de fabrikant uitgegeven bonnen een prijsverlaging en krijgen zij later de nominale waarde van de bonnen door de fabrikant vergoed.

23 Tevens zij gepreciseerd dat het beroep van de Commissie het geval betreft, dat in de punten 29 tot en met 39 van de conclusie van de advocaat-generaal aan de hand van cijfervoorbeelden is geïllustreerd, waarin enerzijds een of meerdere groothandelaars optreden in de distributieketen tussen de fabrikant en de detailhandelaars, en anderzijds de bonnen rechtstreeks door de fabrikant aan de detailhandelaars worden vergoed, zonder tussenkomst van de groothandelaars.

24 Vaststaat dat in die situatie de Duitse regeling niet in de mogelijkheid voorziet dat het op de bon vermelde bedrag van de maatstaf van heffing van de fabrikant wordt afgetrokken. Volgens deze regeling kan een verlaging van de maatstaf van heffing immers slechts plaatsvinden indien de fabrikant het betrokken product rechtstreeks heeft geleverd aan de detailhandelaar die hem de bon aanbiedt, omdat in die situatie de vergoeding door de fabrikant als de teruggave van een gedeelte van de verkoopprijs aan zijn rechtstreekse afnemer kan worden opgevat.

25 Bovendien vereist volgens de Duitse regering het beginsel dat de omzetbelasting van de leverancier overeen moet stemmen met de door zijn afnemer betaalde voorbelasting, dat de verlaging van de maatstaf van heffing van de fabrikant gekoppeld is aan een overeenkomstige herziening van de aftrek van voorbelasting die zijn rechtstreekse afnemer en de andere schakels in de distributieketen alsmede de detailhandelaar die hem de bon aanbiedt, hebben toegepast.

26 De Commissie betoogt daarentegen enerzijds, dat uit de Zesde richtlijn, zoals uitgelegd door het Hof in het reeds aangehaalde arrest *Elida Gibbs*, blijkt dat de maatstaf van heffing van een fabrikant die een gedeelte van de prijs van een van zijn producten terugbetaalt, met het bedrag daarvan, na aftrek van de BTW, moet worden verminderd, zonder onderscheid te maken naargelang de persoon die deze terugbetaling van de fabrikant heeft verkregen een belastingplichtige is dan wel een eindverbruiker, noch naar gelang van het aantal personen die de distributieketen vormen.

27 Anderzijds leidt de Commissie uit de beginselen van de Zesde richtlijn zoals door het Hof in het arrest *Elida Gibbs* geformuleerd, af dat de maatstaf van heffing van de fabrikant kan worden verlaagd zonder dat dit invloed heeft op het bedrag van de voorbelasting dat de detailhandelaar mag aftrekken, zodat het dus niet noodzakelijk is de maatstaf van heffing ten aanzien van de tussenliggende transacties aan te passen.

28 Dat arrest betrof met name de berekening van de maatstaf van heffing van een fabrikant die kortingsbonnen had uitgegeven welke later, na de koop door de eindverbruiker, leidden tot een vergoeding door deze fabrikant aan een detailhandelaar aan wie hij niet rechtstreeks was gebonden in de distributieketen. Het Hof oordeelde dat de maatstaf van heffing van de fabrikant gelijk is aan de door hem gevraagde verkoopprijs, verminderd met het op de bon aangegeven en

terugbetaalde bedrag (arrest Elida Gibbs, reeds aangehaald, punt 34).

29 In de punten 19, 22 en 23 van het arrest Elida Gibbs heeft het Hof het basisbeginsel van het BTW-stelsel in herinnering gebracht, dat enkel de eindverbruiker wordt belast en dat deze belasting volledig neutraal is ten aanzien van de belastingplichtigen die vóór het stadium van de uiteindelijke belastingheffing in het productie- en distributieproces optreden, ongeacht het aantal transacties. In punt 24 van dat arrest leidde het Hof daaruit af, dat de maatstaf van heffing van de aan de fiscus af te dragen BTW niet hoger kan zijn dan de door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde tegenprestatie.

30 Vervolgens stelde het Hof vast, dat het begrip tegenprestatie in artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn volgens vaste rechtspraak aldus moet worden uitgelegd, dat zij de subjectieve" waarde is, namelijk de in een concreet geval werkelijk ontvangen tegenprestatie, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde, en trok het daaruit de conclusie dat het niet met deze richtlijn zou stroken indien de grondslag voor de berekening van de door de fabrikant als belastingplichtige verschuldigde BTW hoger was dan het bedrag dat hij uiteindelijk ontvangt, omdat het beginsel van de neutraliteit van de BTW ten opzichte van de belastingplichtigen, waaronder ook de fabrikant, in dat geval niet zou worden geëerbiedigd (arrest Elida Gibbs, reeds aangehaald, punten 26-28).

31 Op die grond oordeelde het Hof, dat de maatstaf van heffing voor de fabrikant als belastingplichtige het bedrag moet zijn waarvoor hij de goederen aan de groot- of detailhandelaars heeft verkocht, waarop de waarde van de bonnen in mindering is gebracht. Het voegde daaraan toe dat deze uitlegging bevestiging vindt in artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat de neutraliteit van de positie van de belastingplichtigen beoogt te waarborgen (arrest Elida Gibbs, reeds aangehaald, punten 29-31).

32 Bovendien wees het Hof in punt 32 van het arrest Elida Gibbs uitdrukkelijk de argumenten af die met name door de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk waren aangevoerd, dat wanneer de maatstaf van heffing wordt verminderd met de korting of terugbetaling die de eerste leverancier, nadat hij de goederen aan een groot- of detailhandelaar heeft geleverd, rechtstreeks aan de consument toekent, de werking van het BTW-mechanisme dreigt te worden ontwricht en het stelsel onwerkbaar dreigt te worden, omdat elke groot- en detailhandelaar in de keten dan verplicht zou zijn de prijs - en derhalve ook het BTW-bedrag - die hij aan zijn eigen leverancier heeft betaald, achteraf aan te passen, en omdat die leverancier dan verbeterde facturen zou moeten afgeven.

33 Het Hof stelde in het bijzonder vast dat het BTW-stelsel door die aftrek niet wordt ontwricht, daar de maatstaf van heffing voor de tussenliggende transacties niet hoeft te worden aangepast. Het bepaalde dat voor deze transacties de toepassing van het neutraliteitsbeginsel wordt gewaarborgd door de aftrekregeling van hoofdstuk XI van de Zesde richtlijn (arrest Elida Gibbs, reeds aangehaald, punten 29-31).

34 De Duitse regering betoogt echter dat de door het Hof in het arrest Elida Gibbs gekozen methode voor de fiscale behandeling van kortingsbonnen onverenigbaar is met de beginselen waarop het BTW-stelsel is gebaseerd, en zet uiteen dat zij om die reden de nationale regeling op dat gebied daarmee niet in overeenstemming heeft gebracht.

35 De regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt dat zij haar wettelijke regeling naar aanleiding van het arrest Elida Gibbs heeft aangepast, maar dat de door het Hof in dat arrest gekozen uitlegging moet worden herzien, omdat deze onverenigbaar is met de aard van het BTW-stelsel.

36 Deze twee regeringen staan immers op het standpunt dat in de gevallen waarin de fabrikant en de persoon aan wie de bon uiteindelijk wordt terugbetaald, niet in een rechtstreekse contractuele verhouding tot elkaar staan, elke verlaging van de maatstaf van heffing van de fabrikant in strijd is

met het beginsel van neutraliteit van de BTW. Zij betogen dat ook dan inbreuk op dit beginsel wordt gemaakt indien geen formele herziening van de maatstaf van heffing van de fabrikant wordt vereist die tevens de aftrek van de detailhandelaar raakt, want enkel een stelsel waarin de belastingschuld van de leverancier overeenstemt met het bedrag van de aftrek van de afnemer, voorkomt dat de BTW ten laste van de belastingplichtigen zou komen.

37 Tot staving van hun zienswijze voeren de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk argumenten aan ten bewijze van de inbreuken op het BTW-stelsel die de door het Hof in het arrest Elida Gibbs gekozen methode kunnen meebrengen. Volgens deze regeringen brengt die methode drie belangrijke problemen mee, te weten, ten eerste de praktische moeilijkheden bij het beheer van het BTW-stelsel, ten tweede het verlies aan belastingopbrengsten, en ten derde schending van de mededingingsneutraliteit van de BTW.

Praktische moeilijkheden bij het beheer van het BTW-stelsel

38 In de eerste plaats betoogt de Duitse regering dat indien, overeenkomstig de door de Commissie verdedigde methode, een formele herziening van de maatstaf van heffing van de fabrikant die tevens de aftrek van de detailhandelaar raakt, niet vereist zou zijn, de fabrikant krachtens artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn het volledige bedrag van de op de factuur vermelde belasting verschuldigd zou blijven.

39 Bovendien betoogt de Duitse regering dat artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn, betreffende prijsverminderingen nadat de handeling heeft plaatsgevonden, verlaging van de maatstaf van heffing afhankelijk maakt van de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld". Zij leidt daaruit af dat wanneer de fabrikant het op de bon vermelde bedrag vergoedt nadat het product de distributieketen heeft doorlopen, deze bepaling het de lidstaten mogelijk maakt als voorwaarde voor de verlaging van de maatstaf van heffing van de fabrikant, de dienovereenkomstige herziening te verlangen van de belasting in eerdere en in latere handelsfasen in alle tussenliggende schakels van die distributieketen.

40 Deze argumenten kunnen niet worden aanvaard.

41 Enerzijds beoogt artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn het risico van verlies van belastingopbrengsten als gevolg van onjuiste of pro-forma facturen te vermijden. Maar aangezien de vergoeding van de waarde van de kortingsbonnen door de fabrikant aan de detailhandelaar geen invloed heeft op de andere transacties in de distributieketen, kan de factuur van de fabrikant aan zijn rechtstreekse afnemer noch als onjuist noch als pro-forma worden aangemerkt. In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat deze bepaling zich niet tegen de door het Hof in het arrest Elida Gibbs gekozen methode verzet.

42 Anderzijds zij beklemtoont dat het beginsel van neutraliteit van de BTW verzekerd blijft, aangezien de tussenschakels in de distributieketen op grond van de aftrekregeling van hoofdstuk XI van de Zesde richtlijn de voor de overeenkomstige transactie aan hun leverancier betaalde BTW van hun eigen maatstaf van heffing kunnen aftrekken, en aldus aan de fiscus het deel van de BTW kunnen afdragen dat overeenkomt met het verschil tussen de prijs die elkeen aan zijn leverancier heeft betaald, en de prijs waarvoor hij de goederen aan zijn koper heeft geleverd (zie arrest Elida Gibbs, reeds aangehaald, punt 33).

43 In die omstandigheden kan de verlaging van de maatstaf van heffing van de fabrikant niet afhankelijk worden gesteld van de wijziging achteraf van de door de tussenliggende schakels van de distributieketen verrichte transacties, waar de prijsverlaging of de terugbetaling van de waarde van de bon niets mee te maken heeft, alsmede van de desbetreffende facturen. Derhalve kan artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn niet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de door het Hof in het arrest Elida Gibbs gekozen methode.

44 In de tweede plaats betogen de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk dat de vergoeding van de bon door de fabrikant aan een detailhandelaar aan wie hij het goed niet rechtstreeks heeft geleverd, een door een derde betaalde tegenprestatie vormt in het kader van de transactie tussen de detailhandelaar en de eindverbruiker. Dus kan niet worden gesteld dat de bij de aanvankelijke levering ontvangen tegenprestatie na een dergelijke terugbetaling moet worden gewijzigd.

45 In dit verband kan enerzijds worden volstaan met vast te stellen, dat hoewel de fabrikant inderdaad kan worden aangemerkt als een derde ten opzichte van de transactie tussen de detailhandelaar die de waarde van de bon vergoed krijgt, en de eindverbruiker, deze terugbetaling toch een overeenkomstige verlaging meebrengt van het bedrag dat de fabrikant uiteindelijk als tegenprestatie voor de door hem verrichte levering heeft ontvangen en dat deze tegenprestatie op grond van het beginsel van neutraliteit van de BTW de grondslag vormt voor de berekening van de door hem als belastingplichtige verschuldigde BTW (zie in die zin arrest Elida Gibbs, reeds aangehaald, punt 28).

46 Wat anderzijds de levering betreft door de detailhandelaar die het bedrag vergoed krijgt, moet worden opgemerkt dat het feit dat een gedeelte van de voor die levering ontvangen tegenprestatie materieel niet door de eindverbruiker zelf is betaald, maar hem voor rekening van de eindverbruiker ter beschikking is gesteld door een derde die buiten deze transactie staat, irrelevant is voor de vaststelling van de maatstaf van heffing van die detailhandelaar (zie in die zin arrest van 25 mei 1993, Bally, C-18/92, Jurispr. blz. I-2871, punt 17).

47 Dit argument moet derhalve worden afgewezen.

Verlies aan belastingopbrengsten

48 Volgens de Duitse regering brengt het standpunt van de Commissie betreffende de verlaging van de maatstaf van heffing van de fabrikant een verlies aan belastingopbrengsten voor de fiscus mee, voorzover die methode een dubbele verlaging van de maatstaf van heffing impliceert ten belope van de nettowaarde van de bon. Deze redenering is gebaseerd op de premisse dat de nettowaarde van de bon moet worden afgetrokken van de maatstaf van heffing van de detailhandelaar omdat het niet gaat om een tegenprestatie van de eindverbruiker in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn.

49 De Duitse regering betoogt in het bijzonder dat de stelling dat de maatstaf van heffing van de detailhandelaar voor de verkoop aan de eindverbruiker de nominale waarde van de kortingsbon moet omvatten, in strijd is met het arrest van 27 maart 1990, *Boots Company* (C-126/88, *Jurispr.* blz. I-1235), en met het reeds aangehaalde arrest *Argos Distributors*. De Duitse regering stelt dat het Hof in het arrest *Boots Company* oordeelde dat de maatstaf van heffing van de detailhandelaar wordt gevormd door de prijs van het goed verminderd met de nominale waarde van de bon. In het arrest *Argos Distributors* oordeelde het Hof tevens dat de maatstaf van heffing van de detailhandelaar uitsluitend bestaat uit het bedrag dat hij daadwerkelijk contant voor het goed heeft ontvangen. Uit deze arresten volgt haars inziens dat de bonnen die bij de aanschaf van een product worden aangeboden, niet moeten worden aangemerkt als contanten, noch als een uitgave van de verkrijger, zodat zij niet kunnen worden opgevat als een onderdeel van de door de detailhandelaar verkregen tegenprestatie.

50 De Duitse regering zet uiteen dat indien de waarde van de bonnen in tegendeel in de maatstaf van heffing van de detailhandelaar wordt opgenomen, er geen sprake kan zijn van een door een derde, te weten de fabrikant, verstrekte tegenprestatie. In dat geval kan de betaling door de fabrikant niet worden opgevat als een terugbetaling ten gunste van de detailhandelaar in het kader van een rabat. Deze betaling kan derhalve geen verlaging van de maatstaf van heffing van de fabrikant meebrengen.

51 De regering van het Verenigd Koninkrijk sluit zich aan bij de zienswijze van de Duitse regering. Zij voegt daaraan toe dat de belastingplichtige ingevolge artikel 17 van de Zesde richtlijn het recht heeft de BTW die op de aan hem geleverde goederen drukt, af te trekken van de BTW die hij wegens de door hem verrichte levering moet voldoen, en dat de belasting die hij mag aftrekken bijgevolg overeen moet stemmen met de belasting die zijn leverancier gehouden is te voldoen. De zienswijze van de Commissie leidt noodzakelijkerwijs tot een verstoring van het evenwicht tussen de voorbelasting en de in een later stadium verschuldigde belasting, omdat zij impliceert dat de fabrikant het recht heeft de maatstaf van heffing te verlagen wanneer hij de waarde van de bon vergoedt aan een detailhandelaar die niet zijn rechtstreekse afnemer is, zelfs indien die terugbetaling geen enkele invloed heeft op de door de rechtstreekse afnemer van de fabrikant betaalde geldsom.

52 In dit verband dient meteen te worden opgemerkt dat er, zoals de Commissie terecht heeft beklemtoond, geen sprake is van tegenstrijdigheid tussen de opnemings van de waarde van de kortingsbon in de door de eindverbruiker aan de detailhandelaar betaalde tegenprestatie enerzijds, en de verlaging van de maatstaf van heffing van de fabrikant anderzijds. Dat het op de bon vermelde bedrag in de maatstaf van heffing van de detailhandelaar wordt opgenomen, impliceert in tegendeel dat de maatstaf van heffing van de fabrikant met hetzelfde bedrag wordt verlaagd, teneinde te verzekeren dat het bedrag van de bon slechts één keer aan de BTW wordt onderworpen, namelijk in het stadium van de levering door de detailhandelaar.

53 Bovendien vereist de regel van de overeenstemming tussen de door de eindverbruiker voldane belasting en die welke op de transacties op elk niveau van de distributieketen drukt, dat elke marktdeelnemer aan de belastingautoriteiten de belasting moet voldoen over de door hem toegevoegde waarde. Daar de verlaging van de maatstaf van heffing van de fabrikant de door de detailhandelaar toegevoegde waarde echter niet wijzigt, kan zij geen invloed hebben op het BTW-bedrag dat de detailhandelaar moet betalen. Zou echter de vergoeding die de detailhandelaar van de fabrikant heeft ontvangen, niet in de maatstaf van heffing van de detailhandelaar zijn inbegrepen, dan zou dat een schending van het beginsel van neutraliteit van de BTW kunnen betekenen.

54 Deze vaststellingen worden niet weerlegd door de reeds aangehaalde arresten *Boots Company* en *Argos Distributors*, welke voor het overige niet relevant zijn voor de onderhavige zaak, omdat zij transacties betreffen waarbij uitsluitend detailhandelondernemingen en hun

rechtstreekse afnemers betrokken zijn.

55 Meer in het bijzonder betref de zaak die tot het arrest Boots Company leidde, kortingsbonnen die door een vennootschap bij de aankoop van bepaalde producten gratis aan haar afnemers werden verstrekt en die onderdeel waren van een reclame-actie waarvan zij zelf de kosten droeg. Het Hof stelde vast dat een dergelijke prijsverlaging onder de prijskortingen en -rabatten die aan de koper worden toegekend" in de zin van artikel 11, A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn viel, zodat de nominale waarde van de bonnen niet in de maatstaf van heffing van deze vennootschap moest worden opgenomen (arrest Boots Company, reeds aangehaald, punten 13, 21 en 22).

56 In de zaak die tot het arrest Argos Distributors leidde, werden door een vennootschap bonnen tegen hun nominale waarde of met korting uitgegeven en verkocht en later door andere kopers dan de verkrijgers van de bonnen ten belope van deze nominale waarde als betaalmiddel gebruikt in de winkels van deze vennootschap. Het Hof oordeelde in dit arrest dat voor de berekening van de BTW die Argos Distributors Ltd moest voldoen over de opbrengst van de verkoop van de met deze bonnen betaalde goederen, de daadwerkelijk door deze vennootschap ontvangen subjectieve tegenprestatie werd gevormd door de nominale waarde van de bonnen na aftrek van de eventueel verleende kortingen (zie arrest Argos Distributors, reeds aangehaald, punten 18 en 20).

57 Uit de arresten Boots Company en Argos Distributors blijkt enerzijds dat de beoordeling van kortingsbonnen voor de berekening van de BTW afhangt van de juridische en economische kenmerken ervan, en anderzijds dat de maatstaf van heffing van de marktdeelnemer die deze bonnen aanvaardt, niet lager mag zijn dan de geldsom die hij daadwerkelijk voor zijn levering ontvangt (zie reeds aangehaalde arresten Boots Company, punten 21 en 22, en Argos Distributors, punten 19-23).

58 Uit een en ander volgt, dat de door de detailhandelaar ontvangen subjectieve tegenprestatie in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn in situaties als de onderhavige bestaat uit de volledige prijs van het goed, welke gedeeltelijk door de eindverbruiker en gedeeltelijk door de fabrikant is betaald. De bonnen vertegenwoordigen voor de detailhandelaar immers het recht om van de fabrikant terugbetaling te verkrijgen van de aan de eindverbruiker verleende korting. Daaruit volgt dat het bedrag van de nominale waarde van deze bonnen voor de detailhandelaar een element van zijn activa vormt dat bij de terugbetaling ervan is gerealiseerd, en dat de bonnen voor het bedrag van deze waarde als betaalmiddel moeten worden behandeld.

59 Bijgevolg moet worden erkend dat de maatstaf van heffing van de detailhandelaar voor de verkoop aan de eindverbruiker de volledige detailhandelsprijs is, te weten de door de eindverbruiker betaalde prijs vermeerderd met het door de fabrikant aan de detailhandelaar vergoede bedrag.

60 Het argument dat de nettowaarde van de kortingsbon niet kan worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de detailhandelaar, kan dus niet worden aanvaard.

61 De Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk betogen voorts dat de verlaging van de door de fabrikant voldane belasting zonder dienovereenkomstige herziening van de aftrek van voorbelasting die de rechtstreekse afnemer heeft toegepast, en van de andere tussenliggende transacties, tot systematische verliezen aan belastingopbrengst leidt bij grensoverschrijdend gebruik van de kortingsbonnen en bij transacties ten gunste van belastingplichtigen die als eindverbruikers handelen.

62 In het bijzonder verwijzen deze twee regeringen naar de situatie waarin de levering van de detailhandelaar aan de eindverbruiker een vrijgestelde uitvoer is of een eveneens vrijgestelde intracommunautaire levering, en naar het geval waarin de eindverbruiker die het goed bij de detailhandelaar koopt een ondernemer is die het voor belaste handelingen gebruikt en een recht

heeft op aftrek ten belope van de door de detailhandelaar toegepaste belasting. Volgens deze regeringen leidt opnemning van de kortingsbon in de maatstaf van heffing van de detailhandelaar in deze situaties ertoe dat ten nadele van de fiscus te veel wordt afgetrokken, namelijk de in de nominale waarde van de bon begrepen BTW.

63 In de in het vorige punt beschreven situaties leidt de verlaging van de maatstaf van heffing van de fabrikant zonder overeenkomstige herziening van de aftrek van de andere handelaren in de distributieketen, niet noodzakelijkerwijs tot een verstoord evenwicht tussen de voorbelasting en de belasting in een later stadium en bijgevolg tot inbreuk op het BTW-stelsel. In al deze situaties kan de overeenstemming tussen de voorbelasting en de belasting in een later stadium immers worden behouden door gebruikmaking van de maatregelen waarin de Zesde richtlijn voorziet.

64 In het bijzonder ligt bij normale intracommunautaire transacties de reden waarom de fabrikant die systemen voor verkoopbevordering gebruikt zoals die in het onderhavige geval, achteraf zijn maatstaf van heffing mag verlagen, in het feit dat in de prijs die de eindverbruiker betaalt BTW begrepen is en dat elke verlaging van die prijs bijgevolg tevens een stuk BTW omvat. In gevallen waarin vanwege een vrijstelling de op de kortingsbon vermelde waarde daarentegen niet belastbaar is in de lidstaat van waaruit het goed wordt verzonden, omvat evenwel geen enkele gefactureerde prijs - op dat niveau van de distributieketen of in een later stadium - BTW, hetgeen betekent dat in een korting of een gedeeltelijke terugbetaling van die prijs evenmin een stuk BTW kan zijn begrepen dat tot een verlaging van de door de fabrikant betaalde BTW zou kunnen leiden.

65 Met betrekking tot vrijgestelde exportleveranties of intracommunautaire leveringen, kunnen de belastingautoriteiten aldus met gebruikmaking van de hun in artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheden, de fabrikant verhinderen van zijn belasting in een later stadium een bedrag dat een fictief BTW-bedrag zou zijn, af te trekken. Een te grote BTW-aftrek kan in dit verband door middel van controles van de boekhouding van de fabrikant worden vermeden.

66 Bovendien kan in het geval waarin de eindverbruiker een tot aftrek gerechtigde ondernemer is die het goed in zijn onderneming gebruikt, worden vermeden dat te veel wordt afgetrokken omdat achteraf een bon is terugbetaald, door een herziening van de aftrek van de op het niveau van de eindverbruiker geheven voorbelasting overeenkomstig artikel 20, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn. Deze bepaling voorziet immers in de mogelijkheid om de aanvankelijk toegepaste aftrek te herzien indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek. Naleving van de verplichting tot herziening van de aftrek kan ook in dit geval worden verzekerd door controles van de boekhouding zowel bij de eindverbruiker als bij de fabrikant.

67 Derhalve dient de conclusie te worden getrokken dat de Zesde richtlijn in situaties die ertoe kunnen leiden dat te veel voorbelasting wordt afgetrokken, zoals die waarover de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk het hebben, in de mogelijkheid voorziet gepaste maatregelen te treffen teneinde elk ongerechtvaardigde verzoek om aftrek en bijgevolg elk verlies aan belastingopbrengsten te verhinderen.

Schending van de mededingingsneutraliteit van de BTW

68 De Duitse regering betoogt voorts dat de door de Commissie gekozen methode, volgens welke de fabrikant in elk geval zijn maatstaf van heffing mag verlagen met de waarde van de bon die hij vergoedt, het beginsel van mededingingsneutraliteit van de BTW schendt. Haars inziens leidt een dergelijke verlaging tot mededingingsverstoring, aangezien de belastingregeling voor het stelsel van kortingsbonnen dan gunstiger is dan die voor andere reclameacties.

69 De Duitse regering merkt hierover op dat de fabrikant alléén de beslissing neemt om tot een verkoopactie op basis van kortingsbonnen over te gaan, de omvang ervan bepaalt en de financiële lasten ervan draagt. De Duitse regering meent echter dat de verlaging van de financiële last van

de fabrikant met de in de nominale waarde van de bonnen begrepen BTW, uiteindelijk bijdraagt aan de financiering van de kosten van de verkoopactie en derhalve tot discriminatie kan leiden ten opzichte van andere soorten reclameacties zoals publiciteitscampagnes of het aanbieden van reclamegeschenken.

70 De Duitse regering betoogt in dit verband dat een fabrikant die de verkoop van zijn goederen wenst te bevorderen, ertoe wordt aangezet om geen gebruik te maken van de diensten van reclamebureaus, omdat zijn bedrijfskosten lager zijn indien hij gebruik maakt van een systeem van kortingsbonnen. De Duitse regering leidt daaruit af dat de verlaging van de belastingschuld van de fabrikant met de in de nominale waarde van de bonnen begrepen BTW, tot gevolg kan hebben dat dienstverrichters contracten mislopen.

71 De Duitse regering betoogt dat een verlaging van de maatstaf van heffing van de fabrikant met de nettowaarde van de bonnen, eveneens mededingingsverstoring teweegbrengt ten opzichte van reclameacties in de vorm van het aanbieden van geschenken, zoals die waarom het ging in het arrest van 27 april 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, Jurispr. blz. I-2323). Zij stelt dat het Hof in dat arrest oordeelde dat het om niet aanbieden van geschenken overeenkomstig artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn aan de omzetbelasting moet worden onderworpen, omdat het geschenk geen rabat op het gepromote product is.

72 De Duitse regering vergelijkt het systeem van het aanbieden van geschenken met het systeem van kortingsbonnen en betoogt dat de fabrikant in het eerste systeem BTW moet voldoen over de afgifte van het geschenk, doch voor de aankoop ervan recht heeft op aftrek ten belope van hetzelfde bedrag. Indien de fabrikant er daarentegen voor kiest het geschenk te vervangen door een bon waarvan de nominale waarde overeenkomt met de netto aankoopprijs van het geschenk, kan hij zijn bedrijfskosten verlagen met het bedrag van de in die nominale waarde begrepen BTW. De Duitse regering komt tot de slotsom dat de belastingregeling voor het aanbieden van geschenken door de fabrikant neutraal is, terwijl de uitgifte van kortingsbonnen uit het oogpunt van de BTW voordeliger is.

73 Hierbij zij aangetekend, dat de BTW vanwege haar neutraliteit in beginsel geen kostenfactor is en geen invloed kan hebben op de keuze van de fabrikanten voor de methode om de verkoop van hun producten te bevorderen. In casu heeft de Duitse regering niet kunnen aantonen dat er sprake is van een fiscale regeling waarin het systeem van kortingsbonnen voordeliger is dan andere wijzen van verkoopbevordering, en bijgevolg van mededingingsverstoring.

74 In de eerste plaats heeft de Duitse regering niet gepreciseerd waarin de vermeende verstoring van de mededingingsvoorwaarden ten nadele van de reclamebureaus eigenlijk bestaat. Er is immers geen enkele reden om aan te nemen dat een fabrikant die een reclamebureau met de verkoopbevordering van zijn producten belast, noodzakelijkerwijs meer uitgaven heeft dan indien hij bonnen verstrekt aan de eindverbruikers, aangezien de dienstverlening van dat bureau de fabrikant recht geeft op aftrek, zodat zijn belastingschuld wordt verlaagd.

75 In de tweede plaats betref de zaak die tot het reeds aangehaalde arrest *Kuwait Petroleum* heeft geleid, bonnen die door een oliemaatschappij aan de consumenten waren verstrekt voor de aankoop van een bepaalde hoeveelheid benzine en die om niet konden worden ingewisseld tegen uit een speciale catalogus gekozen geschenken. Het Hof oordeelde dat het aanbieden van dergelijke geschenken niet kon worden aangemerkt als een rabat of een prijskorting volgens artikel 11, A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, maar moest worden gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel en dus met een belastbare transactie volgens artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn (zie arrest *Kuwait Petroleum*, reeds aangehaald, punten 16, 17 en 31). Hierin is met name bepaald dat 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, met een levering onder bezwarende titel moet worden gelijkgesteld ingeval met betrekking tot dat goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de BTW is ontstaan.

76 Het Hof preciseerde echter ook dat de belastingplichtige die dergelijke geschenken aanbiedt, overeenkomstig artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn het bedrag van de in een eerder stadium bij de aankoop van die goederen betaalde BTW mag aftrekken (zie arrest *Kuwait Petroleum*, reeds aangehaald, punt 19).

77 Zo blijkt dat, hoewel deze twee soorten reclamesystemen - de uitgifte van kortingsbonnen en het aanbieden van reclamegeschenken - onder twee verschillende regelingen vallen, dit verschil in fiscale behandeling inherent is aan de structuur van de Zesde richtlijn en geen mededingingsverstoringen, zoals die welke de Duitse regering aanvoert, teweeg kan brengen.

78 Daaruit volgt dat ook het aan schending van de mededingingsneutraliteit van de BTW ontleende argument moet worden afgewezen.

79 Gelet op een en ander, moet worden vastgesteld dat de Bondsrepubliek Duitsland, door geen bepalingen vast te stellen die, voor het geval dat kortingsbonnen zijn vergoed, voorzien in de mogelijkheid van een herziening van de maatstaf van heffing van de belastingplichtige die deze vergoeding heeft betaald, de krachtens artikel 11 van de Zesde richtlijn op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

80 Ingevolge artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voorzover dit is gevorderd. Aangezien de Bondsrepubliek Duitsland in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten te worden verwezen.

81 Overeenkomstig artikel 69, lid 4, van dat Reglement draagt het Verenigd Koninkrijk zijn eigen kosten.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE,

rechtdoende, verstaat:

1) Door geen bepalingen vast te stellen die, voor het geval dat kortingsbonnen zijn vergoed, voorzien in de mogelijkheid van een herziening van de maatstaf van heffing van de belastingplichtige die deze vergoeding heeft betaald, is de Bondsrepubliek Duitsland de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 11 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, in de versie van richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde - werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen.

2) De Bondsrepubliek Duitsland wordt verwezen in de kosten.

3) Het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland zal zijn eigen kosten dragen.