

3

BtW Brief

Maandblad met informatie inzake de omzetbelasting

Een inkoppertje in Kirchberg

Mr. J. Sanders jr.

Pensioenbeheer en het btw-comité

K.L.F. Hommen MSc en E.A.M. Geersheuvels LL.M.

Botsende beginselen bij belangenverstrengeling bestraffing benevens bestuurlijke beboeting?

Jan Sanders

Ook verleende kortingen buiten de schakel verlagen de maatstaf van heffing

Jacq. Linssen

Btw-nieuws

Ook verleende kortingen buiten de schakel verlagen de maatstaf van heffing

BtwBrief 2018/24

Het HvJ heeft op 20 december 2017 arrest gewezen in de zaak Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (Boehringer). Het gaat over een fabrikant van farmaceutische producten die deze producten levert aan de groothandel en apotheken en die wettelijk verplichte kortingen verleent aan enerzijds ziekenfondsen en anderzijds particuliere zorgverzekeraars. De ziekenfondsen zijn de laatste afnemers in de keten, maar de particuliere zorgverzekeraars maken geen deel uit van de keten.

De Duitse belastingdienst stelt zich op het standpunt dat in het geval van de ziekenfondsen de kortingen in de keten leiden tot een prijsvermindering waardoor een vermindering van de btw-afdracht op het niveau van de fabrikant aan de orde is. Omdat de particuliere zorgverzekeraars geen deel uitmaken van de keten, leiden de kortingen daar niet tot een prijsvermindering waardoor geen vermindering van btw het gevolg is. De Duitse verwijzende rechter is niet zeker van het verschil in behandeling voor de btw en stelt prejudiciële vragen. Het HvJ strijkt het verschil in btw-gevolgen glad met verwijzing naar diverse beginselen. Het arrest heeft grote financiële betekenis voor de farmaceutische industrie en wellicht ook voor andere industrieën. Daarnaast worden de kosten van de gezondheidszorg substantieel verlaagd.

Feiten

Boehringer is fabrikant van farmaceutische producten die zij via groothandelaars levert aan apotheken. De apotheken leveren de farmaceutische producten in het kader van de wettelijke zorgverzekering aan patiënten die vallen onder een kaderovereenkomst met de koepelorganisatie van ziekenfondsen. De geneesmiddelen worden aan de ziekenfondsen geleverd en door hen aan de verzekerden ter beschikking gesteld. De apotheken verlenen de ziekenfondsen korting op de prijs van de geneesmiddelen terwijl Boehringer de apotheken of eventueel de ingeschakelde groothandelaren dient te compenseren voor deze korting. De Duitse belastingdienst stelt zich op het standpunt dat de korting kan worden beschouwd als een vermindering van de tegenprestatie.

Farmaceutische producten die daarentegen zijn bestemd voor particulier zorgverzekerden, worden door de apotheken aan de particulieren bezorgd op grond van individuele overeenkomsten. De particuliere zorgverzekeraars zijn niet betrokken in de keten maar vergoeden de particulieren de door hen gemaakte kosten. Ook in deze gevallen geeft Boehringer de zorgverzekeraars een wettelijk verplichte korting op de geneesmiddelenprijs. De Duitse

belastingdienst erkent deze korting echter niet als een vermindering van de tegenprestatie.

Boehringer heeft in haar btw-aangiften over het jaar 2011 de btw-korting aan de particuliere zorgverzekeraars ook behandeld als een korting die leidt tot een verlaging van haar btw-afdrachtverplichting. De Duitse belastingdienst heeft voor het verschil naheffingsaanslagen opgelegd omdat hij van mening is dat geen rechtvaardiging bestaat in het tweede geval de maatstaf van heffing voor de geleverde geneesmiddelen te verlagen.

Boehringer komt in bezwaar en vervolgens in beroep bij het Finanzgericht Rheinland Pfalz en stelt zich op het standpunt dat zowel het wettelijk ziekenfonds als ook de particuliere zorgverzekeraar zich aan het einde van de keten van handelingen bevindt zodat de maatstaf van heffing in beide gevallen dient te worden verlaagd. Het is niet van belang of het nu gaat om vergoedingen dan wel kortingen, beide gevallen moeten voor de btw op dezelfde manier worden behandeld. De rechter is het met Boehringer eens en meent dat er geen reden is voor het door de belastingdienst gemaakte onderscheid tussen kortingen aan ziekenfondsen en kortingen aan particuliere zorgverzekeraars. De Duitse belastingdienst laat het er niet bij zitten en gaat in beroep bij het Bundesfinanzhof. Dit hof overweegt dat op grond van een tweetal arresten van het HvJ de maatstaf van heffing alleen maar kan worden verminderd wanneer sprake is van een keten van handelingen.¹ Volgens de Duitse verwijzende rechter zouden de kortingen ten gunste van de particuliere zorgverzekeraars dus niet in mindering komen op de maatstaf van heffing. Het Bundesfinanzhof is echter van oordeel dat het in strijd is met het algemene gelijkheidsbeginsel van art. 20 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie wanneer de kortingen, verleend aan de particuliere zorgverzekeraars, niet in mindering komen op de maatstaf van heffing, hoewel beide soorten kortingen evengoed een last vormen voor de farmaceutische onderneming. Het gaat volgens de verwijzende rechter om vergelijkbare situaties en het hof vraagt welke objectieve rechtvaardigingsgrond bestaat voor deze ongelijke behandeling. Na een overweging inzake fiscale neutraliteit en het algemene gelijkheidsbeginsel, die niet samenvallen aldus het Bundesfinanzhof, stelt het hof het HvJ de vraag of Boehringer in de omstandigheden van het geval recht heeft op verlaging van de maatstaf van heffing overeenkomstig art. 90 Btw-richtlijn.

Conclusie A-G Tanchev

A-G Tanchev neemt op 11 juli 2017 conclusie en beantwoordt de vraag bevestigend. Omdat de conclusie uitvoer-

¹ HvJ 24 oktober 1996, zaak C-317/94 (Elida Gibbs) en HvJ 16 januari 2014, zaak C-300/12 (Ibero Tours).

rig aan de orde is gekomen in het artikel van Jan Sanders jr.², laat ik deze verder buiten bespreking.

HvJ

Het HvJ begint met de basis zoals neergelegd in de Btw-richtlijn. Art. 73 stelt dat de maatstaf van heffing in geval van leveringen van goederen alles omvat dat de leverancier voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van die handelingen verband houden. Art. 90 Btw-richtlijn verplicht de lidstaten vervolgens in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de maatstaf van heffing en dus het door de leverancier verschuldigde btw-bedrag te verlagen telkens wanneer de belastingplichtige na het sluiten van de overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. Deze bepaling is volgens het HvJ de uitdrukking van een fundamenteel beginsel van de Btw-richtlijn volgens welk de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is dat tot gevolg heeft dat de belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd.³ Ook een ander basisbeginsel, dat van de fiscale neutraliteit, in dier voege dat in elk land dezelfde belastingdruk komt te liggen op soortgelijke goederen, wordt erbij gehaald.

Het HvJ overweegt dat het niet zou stroken met de Btw-richtlijn indien de grondslag voor de berekening van de verschuldigde btw hoger was dan het bedrag dat Boehringer uiteindelijk ontvangt. Bijgevolg moet de maatstaf van heffing in casu bestaan in het bedrag dat overeenstemt met de prijs waartegen de geneesmiddelen zijn geleverd, verminderd met de korting die wordt toegekend aan particuliere zorgverzekeraars.

Hoewel het HvJ in de zaak Elida Gibbs heeft overwogen dat het huidige art. 90 Btw-richtlijn ziet op het gewone geval van een tussen twee partijen rechtstreeks aangegane contractuele relatie, die later een wijziging ondergaat, wijst niets erop dat de werking van dit artikel dient te worden beperkt. Bovendien is het feit dat de directe begunstigde van de levering van de geneesmiddelen niet de particuliere zorgverzekeraar is, maar de verzekerden zelf, niet van dien aard is dat dit het directe verband tussen de verrichte levering en de ontvangen tegenprestatie verbreekt. Het HvJ stelt, dat ook de particuliere zorgverzekeraars dienen te worden beschouwd als de eindverbruiker, zodat het door de belastingdienst geheven bedrag niet hoger kan zijn dan het door de eindverbruiker betaalde bedrag. Er is dus ook in dit geval sprake van een prijsvermindering als bedoeld in art. 90 Btw-richtlijn.

Het HvJ staat stil bij het feit dat de korting bij wet is vastgesteld en dat Boehringer verplicht is deze korting toe te kennen. Onder deze omstandigheden kon Boehringer volgens het HvJ niet vrij beschikken over de totale prijs

die zij ontving bij de levering van haar producten aan apotheken of groothandelaars.⁴ Gelet op een en ander dient art. 90 Btw-richtlijn aldus te worden uitgelegd dat een korting die een farmaceutische onderneming krachtens een nationale wet toekent aan een particuliere zorgverzekeraar, leidt tot een verlaging van de maatstaf van heffing in het voordeel van genoemde onderneming.

Commentaar

Waar een wil is, is een weg. Dat gevoel krijg ik als ik de overwegingen van het HvJ lees. Ik vind de overwegingen overigens sympathiek en ben van mening dat gelijke monniken gelijke kappen dienen te dragen. In economische zin is wel sprake van op zijn minst vergelijkbare situaties en het is evident dat Boehringer in beide gevallen minder overhoudt nadat zij de kortingen heeft overgemaakt. Toch blijft een vaag gevoel hangen dat het HvJ wel gemakkelijk over de constatering heen stapt die door de verwijzende rechter is geformuleerd. De ziekenfondsen zijn de laatste afnemers in de schakel en leveren de geneesmiddelen aan de echte eindverbruikers. De ziekenfondsen zijn derhalve partij in de keten. In geval van de particuliere zorgverzekeraars is daarvan geen sprake en leveren de apotheken rechtstreeks aan de verzekerden die vervolgens op grond van de gesloten individuele verzekeringsovereenkomst met hun verzekeraar een gedeelte van de door hen betaalde vergoedingen voor de geleverde geneesmiddelen terugkrijgen. De particuliere zorgverzekeraars maken geen deel uit van de keten. Ik ben met de redactie van *Vakstudie Nieuws* van mening dat het HvJ wel gemakkelijk oordeelt dat de particuliere verzekeraars toch ook eindverbruikers in de keten zijn en dat dit gekunsteld aan doet.⁵ Het HvJ had ook kunnen overwegen dat de betaalde korting aan een derde het karakter van de korting niet beïnvloedt. Het rechtstreeks verband met de levering is evident en de korting aan een derde vormt het spiegelbeeld van de vergoeding die door een derde kan worden betaald en daarmee onderdeel van de maatstaf van heffing vormt (art. 73 Btw-richtlijn). Het financiële belang van het arrest is enorm. Jan Sanders jr. heeft deze zaak al uitgeroepen tot zaak van het jaar, omdat de verlaging van de kosten van de gezondheidszorg, die een direct gevolg zijn van het arrest, alleen al voor Nederland een kwestie van honderden miljoenen betreft.⁶ Op EU-niveau zijn de gevolgen gigantisch. Het is interessant het arrest in perspectief te plaatsen van andere Europese zaken op het gebied van de maatstaf van heffing. In de zaak Avon Cosmetics Ltd. ging het over de rechtmatigheid van een afwijkende maatregel die het Verenigd Koninkrijk had geïntroduceerd waarbij de fabrikant cosmetische producten leverde aan niet-belastingplichtige wederverkopers en werd afgeweken van de verkoopprijs aan die wederverkopers en de maatstaf werd gesteld op de normale waarde van de verkochte goederen

2 'Kortingen buiten de keten', *BtwBrief* 2017/67; men leze ook zijn artikelen over dit onderwerp in *International Tax Review* 27 juli 2017 en *BTW-bulletin* 2016/95.

3 HvJ 15 mei 2014, zaak C-337/13 (Almos Agrarkülkereskedelmi).

4 In deze zin HvJ 19 juli 2012, zaak C-377/11 (International Bingo Technology).

5 V-N 2018/4.9 redactionele aantekening.

6 Jan Sanders jr., *BtwBrief* 2017/67, noot 4.

in het stadium van het eindverbruik. Het HvJ heeft recent voor recht verklaard dat de Btw-richtlijn zich niet verzet tegen deze afwijkende maatregel.⁷ Door deze maatregel is het Verenigd Koninkrijk meer btw dan het doet wanneer de normale regels zouden worden toegepast. Men is int de btw over de verkoopprijs aan particuliere eindverbruikers terwijl geen aftrek van btw op toerekenbare kosten van de niet-geregistreerde consumentes aan de orde is.⁸ In onderhavig geval wordt een aanpak gekozen langs de weg van kortingen. De echte eindconsument, de particulier die medicijnen nodig heeft, koopt deze en betaalt btw over zijn koopprijs. Doordat buiten zijn zicht door de leverancier van de geneesmiddelen achteraf een korting wordt verleend aan een derde, wordt het bedrag dat de consument betaalt, niet voor 100 procent belast. Opvallend dat daarover niemand rept.

Uiteraard vaart de farmaceutische industrie er wel bij. Het is de vraag of het arrest in alle gevallen van 'cash back-structuren' kan worden toegepast. Van der Laan en Becks menen van niet.⁹ Volgens hen is het van doorslaggevend belang dat de korting wordt gegeven door een partij die zelf schakel is in de keten van leveringen. Voor partijen die zelf geen schakel vormen in de keten, zoals belwinkels¹⁰ en in geval van bemiddelende reisbureaus¹¹, biedt het arrest geen soulaas.

7 HvJ 14 december 2017, zaak C-305/16 (Avon Cosmetics Ltd), na conclusie A-G Bobek van 7 september 2017.

8 Zie mijn artikel hierover in *BtwBrief* 2017/77.

9 J. van der Laan en P.P.W.H.T. Becks, *NTR* 2018/183.

10 Hof Den Bosch 17 december 2010, nr. 09/00006 en Hoge Raad 13 juli 2012, nr. 11/0310.

11 Ibero Tours, zie noot 1.