



Datum van inontvangstneming : 20/09/2016

Zaak C-462/16

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

17 augustus 2016

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

22 juni 2016

Verzoekster en verweerster in „Revision”:

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG

Verwerende partij en verzoeker tot „Revision”:

Finanzamt Bingen-Alzey

BUNDESFINANZHOF

[omissis]

BESCHIKKING

In het geding tussen

Finanzamt Bingen-Alzey,

verwerende partij en verzoeker tot „Revision”,

tegen

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, [omissis] Ingelheim,

verzoekster en verweerster in „Revision”,

[omissis] betreffende de btw over 2011

heeft de vijfde Senat

[omissis]

op 22 juni 2015 als volgt beslist:

I. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag: **[Or. 2]**

Heeft een farmaceutische onderneming die geneesmiddelen levert, gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, Jurispr. 1996, blz. I-5339, punten 28 en 31) en op het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling, recht op verlaging van de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 90 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wanneer

- de onderneming deze geneesmiddelen via een groothandelaar aan apotheken levert,
- de apotheken belaste leveringen verrichten aan personen die particulier zorgverzekerd zijn ,
- het orgaan van de zorgverzekering (de particuliere zorgverzekeringsmaatschappij) de door zijn verzekerden gemaakte kosten voor geneesmiddelen vergoed, en
- de farmaceutische onderneming op grond van een wettelijke regeling verplicht is de particuliere zorgverzekeraar een korting te verlenen?

II. De behandeling van de zaak wordt geschorst tot de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie. **[Or. 3]**

Motivering

I. Feiten

Verzoekster en verweerster in „Revision” (hierna: „verzoekster”) is een farmaceutische onderneming die geneesmiddelen produceert en (zo ook in 2011, het litigieuze belastingjaar) via groothandelaren belaste leveringen van geneesmiddelen aan apotheken verricht.

Deze apotheken verstrekken de geneesmiddelen op grond van een met de koepelorganisatie van ziekenfondsen gesloten kaderovereenkomst aan verplicht zorgverzekerden. De geneesmiddelen worden aan de ziekenfondsen geleverd en door hen aan hun verzekerden ter beschikking gesteld. De apotheken verlenen de ziekenfondsen korting op de geneesmiddelenprijs. Verzoekster moet de apotheken – of de eventueel ingeschakelde groothandelaren – compenseren voor deze

korting. De belastingdienst behandelt de korting voor de omzetbelasting als een vermindering van de vergoeding [omissis].

De apotheken verstrekken geneesmiddelen aan particulier zorgverzekerden op grond van individuele overeenkomsten die zij met de betrokkenen hebben gesloten. De particuliere zorgverzekeraar is zelf niet de afnemer van die geneesmiddelen, maar vergoedt slechts de door de verzekerden gemaakte kosten. In dit geval moet verzoekster de particuliere ziektekostenverzekeraar korting geven op de geneesmiddelenprijs. De belastingdienst erkent deze korting voor de omzetbelasting niet als vermindering van de vergoeding [omissis]. **[Or. 4]**

Het geschil in het hoofdgeding heeft uitsluitend betrekking op de behandeling van aan particuliere zorgverzekeraars verleende kortingen. Verzoekster heeft in het litigieuze belastingjaar dergelijke kortingen verleend en die vervolgens in de belastingaangifte meegenomen in de vorm van een wijziging van de maatstaf van heffing voor haar leveringen van geneesmiddelen aan handelaren. Verweerder en verzoeker in „Revision” (hierna: „Finanzamt”) stelde na een omzetbelastingcontrole een gewijzigde btw-afrekening vast, waarin de kortingen niet meer als vermindering van de vergoeding in aanmerking werden genomen. Het hiertegen ingediende bezwaar leverde niets op.

Het vervolgens bij het Finanzgericht ingestelde beroep werd toegewezen. Bij zijn uitspraak heeft het Finanzgericht [omissis] de btw-afrekening dusdanig gewijzigd dat het omzetcijfer overeenkomstig de jaarlijkse btw-aangifte werd vastgesteld. Tegen deze uitspraak heeft het Finanzamt beroep tot „Revision” ingesteld.

II. In rechte

1. Toepasselijke bepalingen

a) Unierecht

Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter 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 **[Or. 5]** prijs van deze handelingen verband houden (artikel 73 van de btw-richtlijn).

In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld (artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn).

b) Nationaal recht

aa) Wetgeving inzake omzetbelasting

De vergoeding omvat al wat de ontvanger van de levering of dienst uitgeeft om de prestatie te verkrijgen, onder aftrek van de omzetbelasting [§ 10, lid 1, tweede zin, Umsatzsteuergesetz (wet omzetbelasting; hierna: „UStG”)].

Bij een wijziging van de maatstaf van heffing van een belastbare handeling herzielt de onderneming die de handeling heeft verricht, het daarover verschuldigde belastingbedrag (§ 17, lid 1, eerste zin, UStG).

bb) Wetgeving inzake de zorgverzekering

De ziekenfondsen kennen hun verzekerden overeenkomstig § 2, lid 1, eerste zin, van het vijfde boek van het Sozialgesetzbuch (wetboek sociale zekerheid; hierna: „SGB V”) de bij die wet vastgestelde prestaties toe. Volgens § 2, lid 2, eerste zin, SGB V ontvangen de verzekerden die prestaties in beginsel in de vorm van verstrekkingen of diensten. Krachtens § 2, lid 2, derde zin, SGB V sluiten de ziekenfondsen overeenkomsten met de zorgverleners. De koepelorganisatie van **[Or. 6]** ziekenfondsen en de koepelorganisatie van apotheken hebben krachtens § 129 SGB V een onderlinge kaderovereenkomst over de verstrekking van geneesmiddelen gesloten.

Overeenkomstig § 130a, lid 1, eerste tot en met vierde zin, SGB V verlenen de apotheken de ziekenfondsen op de op hun kosten verstrekte geneesmiddelen een korting die in beginsel 7 procent van de door de farmaceutische onderneming in rekening gebrachte verkoopprijs, exclusief btw, bedraagt. De farmaceutische ondernemingen zijn verplicht de apotheken voor deze korting te compenseren. [omissis]

Verdere bepalingen van § 130a SGB V regelen de betaaltermijn en de hoogte van de korting in bepaalde bijzondere gevallen.

Particulier zorgverzekerden en personen die op grond van het ambtenarenrecht recht hebben op vergoeding van zorgkosten, sluiten daarentegen eigen privaatrechtelijke overeenkomsten met de zorgverleners. Zij betalen zelf de ontvangen prestaties, maar kunnen aanspraak maken op vergoeding door de particuliere zorgverzekeraar [omissis] of de voor ambtenaren verantwoordelijke vergoedingsinstantie [omissis].

Volgens § 1 van het Gesetz über Rabatte für Arzneimittel van 22 december 2010 (wet inzake kortingen op geneesmiddelen; hierna: „AMRabG”) moeten de farmaceutische ondernemingen de particuliere zorgverzekeraars en de [omissis] voor ambtenaren verantwoordelijke vergoedingsinstanties voor de receptplichtige geneesmiddelen waarvan deze de kosten geheel of **[Or. 7]** gedeeltelijk hebben vergoed, naar rato van het vergoede kostenpercentage korting verlenen overeenkomstig § 130a, lid 1, onder la, 2, 3, 3a en 3b, SGB V. [omissis]

2. De prejudiciële vraag

a) Bestaande rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie

Volgens de rechtspraak van het Hof moet de maatstaf van heffing van de btw worden verminderd met de korting die de fabrikant van een product die met de eindverbruiker geen rechtstreekse contractuele relatie heeft maar de eerste schakel is in een keten van handelingen die bij de eindverbruiker eindigt, aan een eindverbruiker verleent (arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, Jurispr. 1996, I-5339, punten 28 en 31, en Ibero Tours van 16 januari 2014 C-300/12, EU:C:2014:8, [omissis] punt 29). Het Hof heeft echter bepaald dat de maatstaf van heffing niet dient te worden verlaagd wanneer een reisbureau dat optreedt als tussenpersoon op eigen initiatief en op eigen kosten, aan de eindverbruiker korting verleent op de hoofddienst, die wordt verricht door een touroperator (arrest Ibero Tours, EU:C:2014:8, [omissis] punt 33). Dit omdat het reisbureau geen schakel vormt in de dienstverleningsketen tussen touroperator en eindverbruiker.

b) Bestaande rechtspraak van de verwijzende Senat **[Or. 8]**

De maatstaf van heffing die krachtens § 17, lid 1, eerste zin, UStG een herziening van het belastingbedrag vereist als hij wordt gewijzigd, wordt gevormd door de vergoeding in de zin van § 10, lid 1, UStG [omissis].

Bij kortingen die in het kader van de wettelijke zorgverzekering worden verleend, wordt de maatstaf van btw-heffing verlaagd. Bij het bepalen van de maatstaf van btw-heffing overeenkomstig § 10, lid 1, UStG en de eventuele latere verhoging of verlaging daarvan zijn alleen de beginselen van het btw-recht van belang. § 130a SGB V bevat geen regeling van de gevolgen voor de omzetbelasting van de op grond van die bepaling gecompenseerde korting [omissis].

De maatstaf van heffing blijft echter ongewijzigd wanneer een farmaceutische onderneming overgaat tot een vrijwillige betaling aan de wettelijke ziekenfondsen die ertoe dient de wettelijke ziekenfondsen op andere wijze dan door verzekeringspremies te financieren zonder dat prijsregulering hoeft te worden toegepast, en die alleen voor de toekomst wordt gedaan [omissis].

c) Beoordeling in casu

Volgens de Senat volgt uit de bestaande rechtspraak van het Hof dat de maatstaf van heffing van de btw op een door een onderneming verrichte levering of dienst alleen wordt verminderd met de korting die de onderneming aan een derde verleent waarmee zij geen rechtstreekse contractuele relatie heeft, **[Or. 9]** wanneer er sprake is van een keten van handelingen tussen die onderneming en de derde aan wie de korting wordt verleend. In casu zou de maatstaf van heffing van de btw op de door verzoekster verrichte leveringen dus niet worden verminderd met de aan particuliere zorgverzekeraars verleende kortingen, aangezien de particuliere

zorgverzekeraars geen schakel vormen in de leveringsketen tussen verzoekster en de eindverbruiker.

d) Schending van het algemene beginsel van gelijke behandeling

Een regeling volgens welke de maatstaf van heffing wel wordt verminderd met kortingen in het kader van de wettelijke zorgverzekering, maar niet met kortingen die aan particuliere zorgverzekeraars worden verleend, hoewel zij ieder evengoed een last vormen voor de farmaceutische onderneming, is volgens de Senat onverenigbaar met het algemene beginsel van gelijke behandeling (artikel 20 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie; hierna: „Handvest”). Bij die kortingen gaat het om vergelijkbare situaties. Er lijkt geen objectieve rechtvaardigingsgrond te bestaan voor deze ongelijke behandeling.

aa) Algemeen beginsel van gelijke behandeling

Eenieder is gelijk voor de wet (artikel 20 van het Handvest).

Het algemene beginsel van gelijke behandeling behoort tot de grondbeginselen van het Unierecht. Dat beginsel vereist dat, behoudens objectieve rechtvaardiging, vergelijkbare situaties niet verschillend en verschillende situaties niet gelijk worden behandeld (zie arresten van het Hof van 19 oktober 1977, Ruckdeschel en Hansa-Lagerhaus Ströh, 117/76 en 16/77, EU:C:1977:160, Jurispr. 1977, blz. 1753, punt 7, van 13 maart 2014, Jetair **[Or. 10]** en BTWE Travel4you, C-599/12, EU:C:2014:144, [omissis] punt 53, en van 11 februari 2015, bpost, C-340/13, EU:C:2015:77, punt 27). Een ongelijke behandeling kan niet enkel op grond van de verschillende rechtsvorm van de diverse ondernemingen worden gerechtvaardigd (arrest van het Hof van 23 december 2009, Serrantoni Sri en Consorzio stabile edili Srl, C-376/08, EU:C:2009:808, punt 37, Jurispr. 2009, blz. I-12169, punt 37).

In het btw-recht vindt het beginsel van gelijke behandeling zijn weerslag daarnaast in het beginsel van fiscale neutraliteit (arresten van het Hof van 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, [omissis] punt 46 e.v., en Jetair en BTWE Travel4you, EU:C:2014:144, [omissis] punt 53). Dit beginsel kan vereisen dat het btw-recht ongeacht de rechtsvorm van de betrokken ondernemingen op gelijke wijze wordt toegepast (zie arresten van het Hof van 21 oktober 2004, BBL, C-8/03, EU:C:2004:650, Jurispr. 2004, blz. I-10157, punt 36, van 21 april 2005, HE, C-25/03, EU:C:2005:241, Jurispr. 2005, blz. I-3123, punt 39, van 17 februari 2005, Linneweber en Akritidis, C-453/02 en C-462/02, EU:C:2005:92, Jurispr. 2005, blz. I-1131, punten 25 en 29, en van 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, Jurispr. 2011, blz. I-10947, punt 46). Het beginsel verzet zich ertegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld ter zake van de btw-heffing (arresten van het Hof van 28 juni 2007, JP Morgan e.a., C-363/05, EU:C:2007:391, Jurispr. 2007, blz. I-5517, punt 29, en

van 19 juli 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, [omissis] punt 32, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Hoewel van schending van het beginsel van fiscale neutraliteit slechts sprake kan zijn tussen concurrerende ondernemingen, kan een schending van het algemene gelijkheidsbeginsel in **[Or. 11]** belastingzaken de vorm aannemen van andere soorten van discriminatie jegens ondernemingen die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden (arresten van het Hof van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, [omissis] punt 49, en van 25 april 2013, Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2013:263, [omissis] punt 17). Daaruit volgt dat het gelijkheidsbeginsel in belastingzaken niet samenvalt met het beginsel van fiscale neutraliteit (arrest Commissie/Zweden, EU:C:2013:263, [omissis] punten 17-18).

bb) Vergelijkbaarheid van de situaties

De aan particuliere zorgverzekeraars verleende kortingen en kortingen in het kader van de wettelijke zorgverzekering zijn gericht op hetzelfde doel. De aan particuliere zorgverzekeraars verleende kortingen dienen ertoe de in het kader van de wettelijke zorgverzekering geldende regeling met gelijke werking toe te passen op andere vormen van bescherming bij ziekte. De bedoeling is dat de farmaceutische ondernemingen in beide gevallen in gelijke mate bijdragen aan een lastenvermindering voor de organen die uiteindelijk de kosten van de geneesmiddelenvoorziening dragen. De nationale wetgever achtte het objectief niet gerechtvaardigd om voor de zorgverlening buiten het kader van de wettelijke zorgverzekering in afwijkende kortingen te voorzien [omissis].

cc) Geen objectieve rechtvaardiging van de ongelijke behandeling

Het objectieve verschil tussen beide kortingen vormt geen rechtvaardiging voor een verschillende behandeling voor de omzetbelasting. **[Or. 12]**

(1) Het verschil beperkt zich tot de technische modaliteiten van de kortingen en heeft te maken met het feit dat de wettelijke zorgverzekering enerzijds en de particuliere zorgverzekering en de ziektekostenvergoeding voor ambtenaren anderzijds anders zijn geregeld in de sociale wetgeving.

(2) Gelet op de bestaande rechtspraak van het Hof inzake verschillen in behandeling op grond van de rechtsvorm kan dit verschil een ongelijke btw-behandeling niet dragen.

De desbetreffende rechtspraak heeft weliswaar betrekking op het beginsel van fiscale neutraliteit, maar is ook relevant voor de uitlegging van het algemene beginsel van gelijke behandeling. In het btw-recht vindt het algemene beginsel van gelijke behandeling zijn neerslag in het beginsel van fiscale neutraliteit. De toepassing van het algemene beginsel van gelijke behandeling wordt dus op het

gebied van het btw-recht nader ingevuld door de criteria die in verband met het beginsel van fiscale neutraliteit zijn ontwikkeld.

Aan de toepassing van die rechtspraak staat evenmin in de weg dat het Hof zich tot dusver alleen heeft gebogen over de ongelijke behandeling van leveranciers of dienstverrichters. Verschillen in behandeling kunnen zowel betrekking hebben op de persoon van de leverancier of dienstverrichter als op de persoon van de ontvanger van goederen of diensten en kunnen in beide gevallen dezelfde werking hebben.

3. Relevantie van de prejudiciële vraag

De prejudiciële vraag is relevant voor de vraag of de maatstaf van heffing voor de door verzoekster verschuldigde btw als gevolg van de aan particuliere zorgverzekeraars verleende kortingen moet worden verlaagd. Verzoekster **[Or. 13]** in het hoofdgeding heeft deze kortingen niet verleend aan een eindverbruiker met wie zij via een keten van handelingen is verbonden, maar aan verzekeraars en andere instanties die de koopprijs van de producten van verzoekster vergoeden aan de eindverbruiker. De maatstaf van heffing van de door verzoekster verschuldigde btw moet daarom alleen worden verlaagd wanneer de prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord.

4. Rechtsgrondslag van de verwijzing

De verwijzing is gebaseerd op artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

5. [omissis] [Aanhouding van de uitspraak]

[omissis]

[omissis] [Handtekeningen]