

Bachelor Thesis

“De waardering van een vergoeding in natura”



Naam : Walter Govers
Studierichting : Fiscale Economie
Administratienummer : 147390
Datum : mei 2014
Examencommissie : M.M.W.D. Merkx
G.J. van Norden

Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen	3
Hoofdstuk Een Inleiding	4
Hoofdstuk Twee Rechtskarakter van de omzetbelasting	5
<i>Paragraaf 2.1 Verbruiksbelasting</i>	5
<i>Paragraaf 2.2 Andere kenmerken</i>	6
Hoofdstuk Drie De maatstaf van heffing	7
<i>Paragraaf 3.1 Het begrip vergoeding</i>	7
<i>Paragraaf 3.2 De Btw-richtlijn</i>	8
<i>Paragraaf 3.3 Criteria van de maatstaf van heffing</i>	8
Hoofdstuk Vier De waardering	9
<i>Paragraaf 4.1 Subjectieve maatstaf</i>	9
<i>Paragraaf 4.2 Objectieve Maatstaf</i>	10
<i>Paragraaf 4.3 Beoordeling van het Hof van Justitie</i>	10
<i>Sub paragraaf 4.3.1 Naturally Yours Cosmetics</i>	11
<i>Sub paragraaf 4.3.2 Empire Stores</i>	12
<i>Sub paragraaf 4.3.3 Bertelsmann</i>	13
<i>Sub paragraaf 4.3.4 Orfey</i>	14
<i>Sub Paragraaf 4.3.5 Goldsmiths</i>	15
<i>Paragraaf 4.4 Nederlandse rechtspraak</i>	16
<i>Paragraaf 4.5 Tussen conclusie</i>	16
Hoofdstuk Vijf Andere gevallen van een vergoeding in natura	18
<i>Paragraaf 5.1 Zelf vervaardigd goed</i>	18
<i>Paragraaf 5.2 Diensten</i>	19
<i>Paragraaf 5.3 Transactie tussen ondernemer en ondernemer</i>	20
<i>Paragraaf 5.4 Tussen conclusie</i>	21
Hoofdstuk Zes Conclusie en persoonlijke in stellingname	22
Literatuurlijst	24
Jurisprudentieregister	25

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat Generaal
blz.	bladzijde
BNB	Beslissingen in Belastingzaken
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw	Omzetbelasting
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006 L 347/1
EU	Europese Unie
FED	Fiscaal Weekblad FED
HR	Hoge Raad der Nederlanden
jo.	Juncto
Jur.	Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
nr.	nummer
p.	pagina
r.o.	Rechtsoverweging
Wet OB '68	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht

Hoofdstuk Een Inleiding

Om de oorsprong van de omzetbelasting te achterhalen moeten we terug naar de klassieke oudheid. De Romeinen zijn onder andere begonnen met het heffen van belasting op de goederenhandel over veilingen. Binnen Europa werden deze belastingen door de Romeinen verspreid en zijn tot op de dag van vandaag niet meer uit ons belastingstelsel weg te denken. De omzetbelasting die wij in Nederland en in de rest van de EU kennen is een verbruiksbelasting. Het uiteindelijke doel van deze heffing is om de consumptie van de consument te belasten. Om de consumptie van de consument in de heffing te betrekken moet deze in geld gewaardeerd worden. Er wordt dan belast over het bedrag dat de consument over heeft om te consumeren. Wat nou als er niet met geld wordt betaald, maar in natura? Het is duidelijk dat er geconsumeerd wordt en er belasting zal moeten worden afgedragen. Er ontstaat echter veel verwarring in de praktijk over hoe de vergoeding in natura gewaardeerd moet worden.

In de nationale Wet op de omzetbelasting 1968 wordt de heffingsmaatstaf in artikel 8 lid 1 als volgt gedefinieerd: *“De belasting wordt berekend over de vergoeding”*. Dit is de wet die we als uitgangspunt nemen, maar deze wordt ondersteund door de achterliggende Europese richtlijn die nog aan bod zal komen.

Er is inmiddels veel jurisprudentie en literatuur over de behandeling van een vergoeding in natura voor de omzetbelasting verschenen. Reeds is er in het arrest ‘Goldsmiths’¹ geoordeeld door het Hof van Justitie dat een handeling waarvoor een tegenprestatie in geld wordt betaald, vanuit economisch en commercieel oogpunt identiek is aan een handeling waarbij de tegenprestatie in natura wordt betaald. Dit werd later ook nog bevestigd in het arrest ‘Orfey’². Aan de hand hiervan is er een probleemstelling voor dit onderzoek ontstaan:

“Wat is theoretisch, volgens jurisprudentie en literatuur, de achterliggende gedachte over de waardering van een vergoeding in natura en in hoeverre kan hierbij het rechtskarakter van de omzetbelasting, een verbruiksbelasting, behouden blijven?”

De opbouw van dit onderzoek ziet er als volgt uit. In hoofdstuk twee zal het toetsingskader, het rechtskarakter van de omzetbelasting, worden uitgelegd. In hoofdstuk drie wordt in het algemeen de maatstaf van heffing voor de omzetbelasting besproken. In hoofdstuk vier komt de waardering van de vergoeding in natura aan de hand van verschillende arresten van het HvJ en de Nederlandse Hoge Raad aan bod. Vervolgens worden er in hoofdstuk vijf nog een aantal andere gevallen van een vergoeding in natura besproken. Ten slotte wordt er in hoofdstuk zes afgesloten met een conclusie van dit onderzoek met daarbij antwoord op de probleemstelling en uiteindelijk een persoonlijke stellingname.

¹ HvJ 3 juli 1997, C-330/95 (Goldsmiths), V-N 1997, p. 2988, r.o. 23.

² HvJ 19 december 2012, C-549/11 (Orfey), V-N 2013/16.11, r.o. 35.

Hoofdstuk Twee Rechtskarakter van de omzetbelasting

In dit onderzoek ga ik de maatstaf van heffing bij een vergoeding in natura toetsten aan het rechtskarakter van de omzetbelasting. Van Norden definieert het begrip ‘rechtskarakter’ met behulp van een definitie van Van Kesteren als volgt: ‘Het rechtskarakter van een belasting kan dienen als leidraad die aangeeft *wie* (het beoogde subject van heffing) en *wat* (het beoogde object van heffing) belast behoort te worden’.³

Paragraaf 2.1 *Verbruiksbelasting*

Het rechtskarakter van de omzetbelasting dat wij in Nederland en in vele andere landen van de Europese Unie kennen is een verbruiksbelasting. In artikel 1 lid 2 Btw-richtlijn wordt het gemeenschappelijke Btw-stelsel aangeduid als een algemene verbruiksbelasting. Bij algemene verbruiksbelasting gaat het om het verbruik van goederen en diensten die belastingplichtigen verrichten in de heffing te betrekken (consumptief verbruik). Naast algemene zijn er ook bijzondere verbruiksbelastingen, bijvoorbeeld de accijnzen, deze laat ik buiten beschouwing.⁴

In de literatuur zijn er verscheidene opvattingen over de betekenis van het begrip ‘verbruiksbelasting’. Zo meent Tuk dat de btw het verbruik van goederen en diensten moet treffen, in het bijzonder de vertering van particuliere consumenten.⁵ Reugebrink is van mening dat de verbruiksbelasting primair als bestedingsbelasting moet worden beschouwd.⁶ Ploeger ziet de besteding gelijk aan het verbruik.⁷ Naar mijn inzien hebben deze opvattingen allen raakvlakken met elkaar en kan het begrip ‘verbruiksbelasting’ het beste worden omschreven door de omschrijving die van Hilten en van Kesteren geven: ‘Een verbruiksbelasting is een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren’. Van Hilten en Van Kesteren maken hier gebruik van het begrip ‘consumptie’. Consumptie wordt in de economische literatuur doorgaans omschreven als het direct en uiteindelijke gebruik van goederen en diensten ter bevrediging van de behoeften van particulieren. Echter zal de consumptie wel in geld moeten worden gewaardeerd om deze in de heffing te kunnen betrekken, deze waardering komt in een later stadium van dit onderzoek aan bod. Bij een verbruiksbelasting gaat het om de consument en daardoor om de waarde

³ G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Fiscale Monografieën 122, Deventer, 2007 en H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil* (diss), Gouda Quint, Deventer, 1994, blz. 55-56.

⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 10.

⁵ C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, Kluwer, Deventer, 1979, blz. 33.

⁶ J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer, 1990, blz. 6.

⁷ L.F. Ploeger, ‘Het verbruik in de omzetbelasting’, *WFR* 1972/5109, blz. 969-976.

die het goed of dienst voor de consument heeft. Die waarde zal doorgaans overeenkomen met de besteding: het bedrag dat de consument wenst neer te tellen om consumptie mogelijk te maken.⁸

Paragraaf 2.2 *Andere kenmerken*

Hoewel de belasting op de consument drukt vindt de heffing niet bij de consument plaats, maar bij degene bij wie de consument zijn besteding doet (de ondernemer), vandaar dat de omzetbelasting een indirecte belasting is. Om te voorkomen dat de belasting niet op de ondernemer drukt, kent de omzetbelasting het neutraliteitsbeginsel. Dit houdt onder andere in dat de belasting eenvoudig afwentelbaar moet zijn op de consument, bij voorkeur zonder dat de belastingplichtige (de ondernemer) de belasting moet voorfinancieren.⁹

Een ander belangrijk kenmerk van een verbruiksbelasting is dat de belastingheffing ook daadwerkelijk in het land van verbruik plaatsvindt. In geval van uitvoer van goederen mag er geen belasting op drukken, omdat deze goederen elders worden geconsumeerd. Bij invoer zal er juist een heffing plaatsvinden zodat producten uit het buitenland een gelijke belastingdruk hebben als binnenlandse producten. Het gaat hier om de compenserende heffing.¹⁰

Uit het bovengenoemde is te herleiden dat het toetsingskader van dit onderzoek het rechtskarakter van de omzetbelasting, een verbruiksbelasting, is. In het vervolg van deze thesis zal ik onder andere beoordelen of bij een vergoeding in natura de consumptie van de consument wordt belast en daarmee het uiteindelijke doel van de omzetbelasting kan worden nagestreefd.

⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 9.

⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 13.

¹⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 11.

Hoofdstuk Drie De maatstaf van heffing

Paragraaf 3.1 *Het begrip vergoeding*

Bij het verrichten van een belaste handeling in Nederland is het nodig dat hierover belasting wordt afgedragen aan de Nederlandse fiscus. We hebben hiervoor een grondslag bepaald om de omzetbelasting te kunnen berekenen. Deze grondslag is de maatstaf van heffing. Artikel 8 lid 1 van de Wet Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB '68) definieert het volgende: *'De belasting wordt berekend over de vergoeding'*. Artikel 8 lid 2 van de Wet OB '68 geeft nog een bredere definitie voor de vergoeding namelijk: *'De vergoeding is het totale bedrag dat – of voor zover de tegenprestatie niet in een geldsom bestaat, de totale waarde van de tegenprestatie welke – ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht'*. De vergoeding is dus wat dat de consument of een derde over heeft voor een goed of een dienst. Het doel van de omzetbelasting om alle consumptie te belasten wordt hiermee nagestreefd.

Er geldt echter wel een voorwaarde aan deze vergoeding. De vergoeding moet namelijk door de leverancier bedongen zijn. Dit is geoordeeld in het 'Tolsma' arrest¹¹. In deze zaak ging het over een draaiorgel exploitant de heer Tolsma die in Nederland in het openbaar muziek ten gehore bracht. Voor het spelen van draaiorgelmuziek ontving Tolsma, gevraagd of niet gevraagd, van voorbijgangers een vergoeding. Tolsma was van mening dat hij over deze ontvangen vergoeding geen omzetbelasting verschuldigd was, omdat de voorbijgangers niet verplicht waren om een vergoeding te geven. Hij stelde zijn dienstverlening niet afhankelijk van een tegenprestatie. Het Hof van Justitie (Hierna: HvJ) stelde Tolsma in zijn gelijk en oordeelde dat er pas een belastbare handeling ontstaat als er bij een transactie tussen partijen een prijs of tegenwaarde is bedongen.

Het Hof maakte bij het Tolsma arrest gebruik van een eerder oordeel, namelijk uit het arrest 'Coöperatieve aardappelbewaarpplaats'¹². Hier oordeelde het HvJ dat een dienst belastbaar is als deze onder bezwarende titel wordt verricht en de belastinggrondslag bestaat over de gehele ontvangen tegenprestatie voor die dienst. Er moet dus een rechtstreeks verband bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie, ook wel het 'voor wat hoort wat' principe. Het verrichten van een prestatie onder bezwarende titel volgt ook uit artikel 2 lid 1 onderdeel a van de Btw-richtlijn en uit artikel 1 Wet OB '68.

¹¹ HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271.

¹² HvJ 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve aardappelbewaarpplaats), BNB 1981/232, r.o. 12.

Paragraaf 3.2 *De Btw-richtlijn*

Op nationaal gebied wordt er naar de Wet OB '68 gekeken en dit is zoals eerder gezegd ons uitgangspunt. In de omzetbelasting beschikken we echter ook over een Europese richtlijn, de Btw-richtlijn. De Wet OB '68 is in belangrijke mate beïnvloed door deze richtlijn. De bedoeling van de richtlijn is dan ook dat deze wordt omgezet in nationale wet en dus in grote mate overeen zou moeten komen. Om de nationale wet te kunnen interpreteren moet er naar de Europese Btw-richtlijn worden gekeken. De richtlijn zegt in artikel 73 Btw-richtlijn het volgende over de maatstaf van heffing: *'Voor goederenleveringen en diensten omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienst verrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde'*. Als we dit naast artikel 8 lid 1 en lid 2 Wet OB'68 leggen zien we dat deze in grote mate overeenkomen.

Paragraaf 3.3 *Criteria van de maatstaf van heffing*

Om aan de vraag naar maatstaf toe te komen moeten we de nationale wet interpreteren met de richtlijn als hulpmiddel en moeten we gebruik maken van de gegeven uitspraken van het HvJ. Wil er dus sprake zijn van een maatstaf van heffing dan moet er een prestatie worden verricht onder bezwarende titel, voor deze prestatie moet er een vergoeding zijn ontvangen en er moet een rechtstreeks verband bestaan tussen de verrichtte prestatie en de ontvangen vergoeding. Op het eerste gezicht lijken deze vereisten van de maatstaf van heffing nog al wat, maar later zal naar voren komen dat deze vereisten een nauwe band met elkaar hebben en er al snel aan kan voldaan worden.

Hoofdstuk Vier De waardering

Paragraaf 4.1 *Subjectieve maatstaf*

We weten nu dat de gehele tegenprestatie voor een prestatie de maatstaf van heffing is. Deze tegenprestatie moet echter nog wel gewaardeerd worden. Dit kan objectief of subjectief. De objectieve maatstaf wordt in paragraaf 4.2 besproken. De subjectieve waarde houdt rekening met de omstandigheden. Er wordt dan niet vanuit één partij gekeken maar naar de beide partijen die samen de prijs zijn overeengekomen. Als we terug gaan naar het doel van de omzetbelasting, de consumptieve bestedingen belasten, dan wordt er met het subjectieve uitgangspunt de totale waarde belast die de consument betaalt.¹³

Het kan nu voorkomen dat een consument een lagere of een hogere prijs betaalt dan de economische waarde. Een van de oorzaken hiervan kan vrijgevigheid zijn. Het gaat dan om vrijgevigheid aan de kant van de leverancier of aan de kant van de afnemer.¹⁴ Van Hilten geeft aan voor wat betreft de vrijgevig ondernemer: *‘Als de prestatie op grond van de berekende prijs als vrijgevigheid moet worden beschouwd, kan die prestatie niet een economische activiteit zijn’*. Zij doelt hier mede op het arrest *‘Commissie versus Frankrijk’*¹⁵. In dit arrest oordeelde het HvJ dat bij verhuur van onroerende zaken voor minder dan 1/15 op jaarbasis van de waarde daarvan er sprake is van vrijgevigheid en er geen economische activiteit is. Vrijgevigheid is in dit geval kennelijk niet economisch en daarmee niet belast. Wat het HvJ onder vrijgevigheid verstaat geven ze niet aan, de waarde uit het arrest is naar de mening van Van Hilten niet een objectieve ondergrens. Lidstaten moeten dit zelf vaststellen. Wanneer de activiteit eenmaal als economisch is vast gesteld zal de daadwerkelijke vergoeding, hoe laag ook, de maatstaf zijn en zal deze maatstaf naar mijn mening zijn subjectieve karakter behouden.

Als er sprake is van vrijgevigheid van de afnemer betekent dit dat de consument meer betaalt dan de leverancier in rekening heeft gebracht. De wet en richtlijn bepalen dat de maatstaf uit de totale tegenprestatie bestaat. In geval van fooien zal het subjectieve karakter van de maatstaf met zich mee brengen dat er over het meerdere ook Btw zou moeten worden geheven. Het valt dan namelijk onder de totale waarde van de consumptie van de consument. De Hoge Raad (BNB 195/215)¹⁶ heeft echter geoordeeld dat fooien niet onder de vergoeding vallen en de ondernemer daarover geen omzetbelasting hoeft af te dragen. Naar mijn mening is dit een juist oordeel. Het uitsluiten van fooien in de maatstaf kan ook worden verdedigd door het eerder aangehaalde Tolsma-arrest. In dit geval kan

¹³ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 190.

¹⁴ M.E. van Hilten, *De maatstaf van Btw-heffing: hoe subjectief is subjectief?*, WFR 1995/76.

¹⁵ HvJ 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie versus Frankrijk), Jur. 1988, blz. 4813.

¹⁶ HR 23 november 1994, nr. 29186, BNB 195/215.

er worden bepaald dat er tussen leverancier en afnemer geen overeenkomst is gesloten over het meerdere betaalde, waardoor dit niet onder de maatstaf valt.

Het belasten van de consumptieve besteding door een subjectieve maatstaf te nemen zal naar mijn mening in zo veel mogelijk gevallen moeten worden toegepast. Op deze manier wordt het doel van de omzetbelasting in tact gehouden en blijft het een verbruiksbelasting. Hoewel we nu al zien dat de maatstaf niet altijd uit de vergoeding bestaat, oftewel de activiteit is niet economisch of over het meerdere betaalde is geen overeenkomst, zullen we later nog andere situaties tegenkomen waarbij een subjectieve maatstaf niet altijd de beste manier van waardering zal zijn.

Paragraaf 4.2 *Objectieve Maatstaf*

Bij de objectieve waarde kijkt men niet naar de omstandigheden van de betrokken partijen. De objectieve maatstaf wordt ook wel de markt normale waarde genoemd. In deze gevallen wordt de maatstaf gelijkgesteld aan de waarde van vergelijkbare goederen of wat andere (een derde persoon) in een markt normale situatie voor dit goed of dienst moet betalen. In bijzondere gevallen kunnen lidstaten afwijken van de subjectieve maatstaf en de objectieve maatstaf toepassen. Dit gebeurt dan op basis van artikel 80 lid 1 van de Btw-richtlijn om belastingfraude en misbruik te voorkomen bij transacties tussen personen met onderlinge banden. Door het gebruik maken van de normale waarde wordt voorkomen dat belaste prestaties tegen een lage waarde als maatstaf worden gebruikt.¹⁷ Hoewel een objectieve maatstaf niet het uitgangspunt van de omzetbelasting is kan het door lidstaten in uitzonderlijke gevallen zelfstandig worden toegepast.

Paragraaf 4.3 *Beoordeling van het Hof van Justitie*

In alle andere gevallen zal de maatstaf subjectief worden bepaald. De subjectieve maatstaf is redelijk eenvoudig te bepalen als de tegenprestatie volledig uit een geldbedrag bestaat. Het wordt lastig als de tegenprestatie een vergoeding in natura is. Deze vergoeding in natura kan bij de betrokken partijen een andere subjectieve waarde hebben. Aangezien de belasting in geld berekend wordt, dient ook de heffingsgrondslag, de maatstaf, in geld te worden uitgedrukt en dat heeft als gevolg dat de vergoedingen in natura ook in geld moeten worden gewaardeerd.¹⁸ Het HvJ heeft verscheidene malen, kijkend naar de feiten en omstandigheden, beoordeeld hoe de waarde van een vergoeding in natura

¹⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 191.

¹⁸ HvJ 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve aardappelbewaarplaats), BNB 1981/232.

moet vastgesteld worden. In de volgende paragrafen een schets en beoordeling van het HvJ over de waardering van een vergoeding in natura, in chronologische volgorde.

Sub paragraaf 4.3.1 *Naturally Yours Cosmetics*¹⁹

Het eerste arrest waarin het HvJ een uitspraak heeft gedaan is: ‘Naturally Yours Cosmetics’. De Britse cosmetica groothandel Naturally Yours Cosmetics Limited schakelt beauty consultants in om party’s te organiseren waar hun beauty producten worden verkocht. Deze party’s worden georganiseerd door ‘gastvrouwen’. Het is de bedoeling dat de beauty consultants zelf deze gastvrouwen vinden. Om de gastvrouw te belonen voor het geven van een party krijgen ze van de consultant een gratis pot crème. De consultant koopt de producten bij de groothandel voor groothandelprijzen. Als zij er in zijn geslaagd een gastvrouw te vinden en haar een pot crème gratis kunnen geven betaald de consultant een lager bedrag aan de groothandel voor deze pot crème, dit is 1,50 (de valuta laat ik hier buiten beschouwing). Lukt het de consultant niet om een gastvrouw te vinden moeten zij deze pot crème terug geven aan de groothandel of de normale groothandel prijs betalen, dit is 10,14.

Het HvJ oordeelt dat de beauty consultant een dienst levert aan de groothandel, door gastvrouwen over te halen om party’s te organiseren. De vergoeding die de consultant daarvoor ontvangt, is de pot crème voor een lagere inkoopprijs. Het HvJ stelt dat er een rechtstreeks verband is tussen de verrichte dienst en de ontvangen vergoeding. Uit het eerder aangehaalde ‘Coöperatieve aardappelbewaarpplaats’²⁰ arrest blijkt dat de tegenprestatie moet kunnen worden uitgedrukt in geld. Het HvJ stelt de waarde die Naturally Yours hecht aan de verrichte dienst van de consultant gelijk aan het verschil tussen de werkelijke verlaagde betaalde prijs en de normale groothandelprijs, 10,14 minus 1,50. Dit is de waarde van de vergoeding. De totale maatstaf wordt dan de waarde van de vergoeding vermeerderd met het betaalde bedrag door de consultant, 10,14 minus 1,50 plus 1,50. Uiteindelijk is de maatstaf gelijk aan de normale groothandel prijs van 10,14.

Hier lijkt in eerste instantie enige objectivering van de maatstaf aan de orde te zijn, omdat de normale groothandelprijs wordt genomen. Het Hof lijkt hier niet genoeg te nemen met de verlaagde betaalde prijs als maatstaf. Als we kijken naar de situatie die in paragraaf 4.1 wordt geschetst over de vrijgevigheid van de leverancier zou het HvJ moeten oordelen dat de verlaagde prijs de maatstaf is. De activiteit wordt namelijk als economisch vastgesteld en daardoor zal de vergoeding, hoe laag deze ook is, de maatstaf moeten zijn. In deze casus is er echter maar één afnemer, namelijk de beauty-consultants. Ook wordt de prijsreductie alleen toegekend als de party daadwerkelijk plaatsvindt en de pot crème wordt verstrekt, dit laat zien dat de partijen aan de verrichte dienst een subjectieve waarde hebben toegekend die gelijk is aan de prijsreductie. Dit wordt ook bevestigd door Advocaat Generaal

¹⁹ HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours Cosmetics) Jur. 1988, blz. 6365.

²⁰ HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours Cosmetics) Jur. 1988, blz. 6365 r.o. 16.

Vilaça in zijn conclusie over deze zaak.²¹ Een bevestiging dat het HvJ een subjectieve waardering van de vergoeding in natura hanteert kan worden gevonden en de volgende arresten.

Sub paragraaf 4.3.2 *Empire Stores*²²

Het volgende arrest van het HvJ is *Empire Stores*. In dit arrest gaat het niet om een tussen persoon zoals bij *Naturally Yours* maar direct om de consument. *Empire Stores* is een postorderbedrijf dat twee methodes hanteert om nieuwe klanten te binden. De eerste methode is het zogenaamde ‘self-introduction scheme’. Bij deze formule kregen potentiële klanten van *Empire Stores* een ‘premieartikel’ toegezonden zodra zij, ten bewijzen van kredietwaardigheid, een formulier met hun persoonlijke situatie hadden ingevuld, tenminste één aankoop hadden gedaan en hun dossier door *Empire Stores* was aanvaard. De tweede methode die het postorderbedrijf hanteerde was de ‘introduce-a-friend sheme’. Hierbij bood *Empire Stores* een premieartikel aan bestaande klanten aan die een potentiële klant aanmeldde. Deze potentiële klant moest ook een persoonlijk formulier invullen, worden goedgekeurd door het bedrijf en een eerste aankoop verrichten.

Het leveren van een gratis artikel door *Empire Stores* en het aanmelden van een potentiële klant kan als een rechtstreeks verband worden gezien, hierbij betreft het HvJ het vorige besproken ‘*Naturally Yours*’²³ arrest. Als het aanmelden van een potentiële klant niet gebeurt, hoeft *Empire Stores* namelijk geen gratis product toe te zenden. Het aanmelden van een nieuwe klant kan namelijk gezien worden als een dienst voor *Empire Stores*. De vergoeding van de dienst is hier het premieartikel dat eenvoudig in geldwaarde kan worden uitgedrukt. Het HvJ neemt alleen nog de afweging of deze waarde de inkoopprijs of de verkoopprijs van het postorderbedrijf is. Om te voldoen aan de subjectieve waardering waardeerde het HvJ de vergoeding voor de levering van het artikel op de inkoopprijs van *Empire Stores*. Dit is namelijk de waarde die de leverancier er aan hecht en bereid is om uit te geven aan de geleverde dienst van de klant.

Hoewel nu de maatstaf subjectief vanuit de leverancier wordt gewaardeerd, wordt er naar mijn mening niet voldaan aan het rechtskarakter van de omzetbelasting: een verbruiksbelasting. De waarde die de afnemer aan de verkregen tegenprestatie hecht wordt hier niet meegenomen terwijl dit zuiver theoretisch het doel van een verbruikersbelasting is. Het HvJ is zich hier echter van bewust, maar heeft om uitvoeringstechnische redenen voor de subjectieve waarde van de leverancier gekozen. Dit omdat de ondernemer de omzetbelasting zal moeten afdragen (dit volgens artikel 12 lid 1 Wet OB '68) en beschikt over zijn eigen inkooprijzen en niet over de hoogte van de waardering van de

²¹ HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (*Naturally Yours Cosmetics*) Jur. 1988, blz. 6365, Conclusie van A-G Vilaça, 14 juli 1999.

²² HvJ 2 juni 1994, C-33/93 (*Empire Stores*), FED 1995/502.

²³ HvJ 2 juni 1994, C-33/93 (*Empire Stores*), FED 1995/502, r.o. 12.

afnemer. De waarde die de afnemer aan het premieartikel hecht is voor de leverancier lastig vast te stellen. Deze waarde zal bij de vele afnemers ook niet altijd gelijk zijn waardoor dit voor administratieve problemen zorgt.

Sub paragraaf 4.3.3 *Bertelsmann*²⁴

De zaak Bertelsmann is in grote lijnen gelijk aan het hier voorgaande arrest ‘Empire Stores’. Bertelsmann is een boeken- en platenclub die aan reeds bestaande leden een premieartikel verstrekt in de vorm van boeken en platen als de bestaande leden nieuwe leden aanbrengt. In deze zaak gaat het echter niet om de vraag hoe het verstrekte premieartikel gewaardeerd moet worden, maar of de kosten die de leverancier maakt bij het verzenden van deze verstrekking ook onder de tegenprestatie vallen.

Over de maatstaf van heffing van het verstrekte goed door Bertelsmann sluit het HvJ zich aan bij de arresten ‘Naturally Yours’ en ‘Empire Stores’²⁵. Namelijk dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering en de dienst en dat het verstrekte premieartikel in geld kan worden uitgedrukt. De vraag is nu of er een rechtstreeks verband bestaat tussen de geleverde dienst en de verzending van de vergoeding voor die dienst. Om deze vraag te beantwoorden kijkt het HvJ onder andere naar een eerdere uitspraak in het ‘Commissie Frankrijk’²⁶-arrest. Uit deze rechtspraak blijkt het volgende: *‘Dat voor de Btw een dienst als bijkomend bij een hoofddienst moet worden beschouwd, wanneer hij voor de klanten geen doel op zich is, doch een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken’*. Hieruit is op te maken dat de verzending van de vergoeding in natura een bijkomende dienst is en onderdeel van de hoofddienst is. Het HvJ oordeelt vervolgens dat de verzendkosten, wanneer deze worden gedragen door degene die de vergoeding verstrekt, onderdeel zijn van de maatstaf van heffing.

Naar mijn mening is de beoordeling van het HvJ dat de verzendkosten ook onder de maatstaf vallen een juiste. Deze kosten rusten op de leverancier en zijn daardoor onderdeel van de totale verstrekte vergoeding. Hier kan ook worden verwezen naar artikel 8 lid 2 Wet OB ’68: de vergoeding is het totale bedrag dat in rekening is gebracht.

²⁴ HvJ 3 juli 2001, C-380/99 (Bertelsmann), V-N 2001/39.21.

²⁵ HvJ 3 juli 2001, C-380/99 (Bertelsmann), V-N 2001/39.21, r.o. 17 en 18.

²⁶ HvJ 3 juli 2001, C-380/99 (Bertelsmann), V-N 2001/39.21, r.o. 20.

Sub paragraaf 4.3.4 *Orfey*²⁷

Orfey is het meest recente arrest van het HvJ. Hier gaat het om vier natuurlijke personen, grondeigenaren, die een opstalrecht hebben gevestigd ten gunste van Orfey, een Bulgaars bedrijf. Orfey mag op grond daarvan een gebouw op het stuk perceel van de grondeigenaren zetten en wordt na de bouw enig eigenaar van dat gebouw. Voor de levering van het opstalrecht van de grondeigenaren heeft Orfey als tegenprestatie zich verbonden om alle kosten van de bouw op zich te nemen en aan iedere grondeigenaar een eenheid in het gebouw ‘sleutel klaar’ op te leveren²⁸, zonder dat de grondeigenaren hiervoor aanvullende betalingen hoeven te verrichten. Het verschil met de voorgaande arresten is dat het hier gaat om een levering van een goed door de afnemer, en niet om een verrichte dienst.

De vraag die aan het Hof is gesteld is de volgende: *‘Is een nationale bepaling die erin voorziet dat in alle gevallen waarin de tegenprestatie volledig of gedeeltelijk uit goederen en diensten bestaat, de normale waarde van het geleverde goed of van de dienstverrichting als maatstaf van heffing wordt gehanteerd, verenigbaar met de artikelen 73 en 80 van [de btw-richtlijn]?’*. De Bulgaarse nationale wet, die verdedigd wordt door de Bulgaarse Fiscus, betoogt dat een tegenprestatie aan de hand van marktmechanismen moet worden gewaardeerd. Dit houdt in dat de tegenprestatie wordt vastgesteld op de normale waarde. Zij verdedigen hierbij dat dit de enige manier is om marktdeelnemers die in natura betalen gelijk te behandelen met marktdeelnemers die in geld betalen.

Het HvJ oordeelt dat het hier niet gaat om een transactie tussen personen met een onderlinge band, waardoor Bulgarije niet bevoegd is om artikel 80 Btw-richtlijn toe te passen.²⁹ Kijkend naar vorig besproken arresten zou de maatstaf van heffing een subjectieve waarde moeten hebben, ‘Empire Stores’-arrest³⁰. De maatstaf van heffing is gelijk aan de inkoopwaarde/kosten van de ‘sleutel klare’ gebouwen die Orfey heeft moeten maken.

Het HvJ oordeelt hier naar mijn mening op de juiste manier. De beide partijen zijn namelijk tot een overeenkomst gekomen door een ruilovereenkomst. De waarde van het opstalrecht is voor Orfey daarmee gelijk aan de kosten die zij hebben voor het bouwen van het gebouw. Dit is de subjectieve waarde op het moment van de overeenkomst en kan daarmee niet gelijk worden gesteld met een eventuele marktconforme waarde.

²⁷ HvJ 19 december 2012, C-549/11 (Orfey), V-N 2013/16.11.

²⁸ Het gaat hier om een levering van een goed, Artikel 3 lid 1 onderdeel c Wet OB '68.

²⁹ HvJ 19 december 2012, C-549/11 (Orfey), V-N 2013/16.11, r.o. 48.

³⁰ HvJ 2 juni 1994, C-33/93 (Empire Stores), FED 1995/502, r.o. 19.

Sub Paragraaf 4.3.5 *Goldsmiths*³¹

In het arrest ‘Goldsmiths’ wordt niet zo zeer geoordeeld over de maatstaf van heffing, maar wordt er wel een belangrijke uitspraak gedaan over een tegenprestatie in natura. Daardoor is dit arrest al eerder aangehaald in de inleiding en volgt er hier een korte uitleg van.

De fabrikant van juwelen Goldsmiths Ltd. had met RRI Ltd. een overeenkomst gesloten dat Goldsmiths in ruil voor het leveren van juwelen, reclame diensten met dezelfde waarde van RRI verkreeg. Na het verrichten van een aantal reclamediensten van RRI werd RRI insolvent. Goldsmiths had alle juwelen aan RRI geleverd en gefactureerd, maar had niet alle wederdiensten van RRI ontvangen. Goldsmiths verlaagde haar Btw-aanslag met de waarde gelijk aan de niet ontvangen diensten van RRI. Deze verlaging werd door de Britse Fiscus afgewezen met de onderbouwing dat er alleen Btw teruggaaf is toegestaan in gevallen van oninbare vorderingen als de tegenprestatie voor een levering of een dienst in geld werd verstrekt, wat hier niet het geval was.

Het Hof wees op de maatstaf van heffing aan de hand van Artikel 11a lid 1 sub a van de Zesde richtlijn (overeenkomend met Artikel 73 van de huidige Btw-richtlijn). Tevens benadrukte het HvJ de fundamentele beginselen van dit artikel dat inhoudt dat de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is (*Naturally Yours Cosmetics*³²) en dat tot gevolg heeft dat de fiscus uit hoofde van de Btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd (*Elida Gibbs*³³). Vervolgens oordeelde het HvJ dat er in dit artikel geen onderscheid werd gemaakt tussen tegenprestatie in geld en tegenprestatie in natura. Tevens is het voldoende dat de tegenprestatie in geld kan worden uitgedrukt dat ook uit het arrest ‘*Empire Stores*’³⁴ voortkwam. Aangezien beide situaties vanuit economisch en commercieel gezichtspunt identiek zijn, behandelt de Zesde richtlijn de twee categorieën tegenprestaties op soortgelijke wijze. Dit is later in het arrest ‘*Orfey*’³⁵ ook nog benoemd.

Door het oordeel dat het HvJ hier geeft blijft naar mijn mening het rechtskarakter van de omzetbelasting in stand. Het Hof behandelt de tegenprestaties in geld gelijk met de tegensprestaties in natura waardoor in beide gevallen de consumptie van de consument in heffing wordt betrokken. We hebben echter bij de waardering gezien dat deze beide gevallen niet altijd gelijk kunnen worden behandeld, in de meeste gevallen om uitvoeringstechnische redenen.

³¹ HvJ 3 juli 1997, C-330/95 (*Goldsmiths*), V-N 1997, p. 2988.

³² HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (*Naturally Yours Cosmetics*), Jur. 1988, blz. 6365, r.o. 16.

³³ HvJ 24 oktober 1996, C-317/94 (*Elida Gibbs*), Jur. 1996, blz. I-5339, r.o. 24.

³⁴ HvJ 2 juni 1994, C-33/93 (*Empire Stores*), FED 1995/502, r.o. 12.

³⁵ HvJ 19 december 2012, C-549/11 (*Orfey*), V-N 2013/16.11, r.o. 35.

Paragraaf 4.4 *Nederlandse rechtspraak*

In de Nederlandse rechtspraak zijn er twee belangrijke arresten van de Hoge Raad geweest over een vergoeding in natura. Het eerste arrest (BNB 1990/304)³⁶ gaat over een ondernemer die een wielierclub sponsort. Deze sponsoring doet hij in de vorm van het beschikbaar stellen van onder andere shirtjes. Hier wordt geoordeeld door het Gerechtshof 's-Hertogenbosch dat de ondernemer omzetbelasting moest voldoen over de inkoopprijs van de shirtjes. Het tweede arrest is een vergelijkbare met de arresten 'Empire Stores' en 'Bertelsmann'. Dit arrest (BNB 1992/182)³⁷ gaat over een boekenclub dat premieartikelen verstrekt aan degene die nieuwe leden aanbrengt. De aanbreng van nieuwe leden werd gezien als een dienst voor de boekenclub, de tegenprestatie van de boekenclub aan de bestaande leden was het verstrekken van de premieartikelen. De Hoge Raad heeft hier geoordeeld dat de maatstaf van heffing de inkoopkosten van de premieartikelen zijn voor de boekenclub.

We zien dat beide arresten een gelijke uitkomst hebben, namelijk de maatstaf is gelijk aan de inkoopkosten van de ondernemer. In dit onderzoek ben ik tot nu toe hoofdzakelijk ingegaan op de jurisprudentie van het HvJ, omdat deze vaak terug komen en naar wordt verwezen in de literatuur. Het opvallende aan de arresten van de Hoge Raad is dat deze uitspraken zijn gedaan voor de arresten 'Empire Stores' en 'Bertelsmann' van het HvJ. Toch kunnen we concluderen dat de uitkomsten van zowel de Hoge Raad arresten als die van het HvJ sterk met elkaar overeenkomen.

Paragraaf 4.5 *Tussen conclusie*

Uit alle voorgaande arresten van het HvJ en de Nederlandse Hoge Raad is er een eenduidig antwoord te herleiden op de vraag hoe een vergoeding in natura wordt gewaardeerd: de maatstaf van heffing zal een subjectieve waardering hebben die gelijk is aan de inkoopwaarde van de leverancier. Bij Naturally Yours, Empire Stores en Bertelsmann wordt de afnemer die een dienst verricht beloond door de leverancier met een premieartikel als tegenprestatie. De waarde die de leverancier hecht aan de prestatie van de afnemer is dan gelijk aan het verstrekte premieartikel. Dit artikel wordt bij de leverancier gewaardeerd op de inkoopwaarde. De leverancier zal in alle gevallen beschikken over zijn eigen inkoopwaarde en zal dus weten wat hij moet afdragen.

³⁶ HR 5 september 1990, nr. 26615, BNB 1990/304.

³⁷ HR 18 december 1991, nr. 27127, BNB 1992/182.

In het besproken arrest Orfey verkrijgen de afnemers, de grondeigenaren, het ‘sleutelklare’ huis van de leverancier Orfey door de levering van het opstalrecht. Hier gaat het meer om een ruilovereenkomst, twee goederenleveringen. Het HvJ heeft ook hier geoordeeld dat de maatstaf van heffing de inkoopprijs van de leverancier bedraagt. Wederom om dezelfde rede: dat dit de subjectieve waarde is die de leverancier aan het ontvangen opstalrecht hecht.³⁸

Er wordt in alle gevallen niet gekeken naar de waarde die de afnemer aan de levering of de verrichte dienst toekent. Het HvJ en tevens ook de Nederlandse Hoge Raad oordeelde verscheidene malen unaniem dat de maatstaf van heffing wordt bepaald door de inkoopkosten van de leverancier. Hoewel de maatstaf dan subjectief, vanuit de leverancier, wordt beoordeeld wordt er alsnog maar naar één betrokken partij gekeken. Dit wordt hoofdzakelijk om uitvoeringstechnische redenen gedaan. Er kan een verschil in waardering ontstaan tussen leverancier en afnemer. De kans is groot dat de beide subjectieve waarde gelijk zijn, anders was er geen ruilovereenkomst gesloten.³⁹ Echter blijft de kans altijd bestaan dat de afnemer een ander waarde aan de tegenprestatie hecht, dan wel hoger of lager dan de waarde van de leverancier. Dit verschil wordt echter niet in de waardering meegenomen en niet in de heffing betrokken. De consumptie van de afnemer wordt op deze manier niet volledig belast waardoor naar mijn mening het uiteindelijke doel van de omzetbelasting niet wordt nagestreefd. Wat wel degelijk voor problemen kan zorgen als er wordt vergeleken met een vergelijkbare situaties als er met geld wordt betaald. Terwijl volgens ‘Goldsmiths’ de twee categorieën tegenprestaties op soortgelijke wijze moeten worden behandeld is dit in de praktijk niet altijd mogelijk. Naar mijn mening lijkt er wel degelijk een niet te voorkomen verschil in maatstaf te ontstaan als deze twee categorieën met elkaar worden vergeleken.

Ook wordt het anders als de leverancier geen premieartikel als tegenprestatie verstrekt maar een dienst verricht of niet over een inkoopwaarde beschikt doordat het een zelf vervaardigd goed is. Dit wordt hierna nader besproken.

³⁸ HvJ 2 juni 1994, C-33/93 (Empire Stores), FED 1995/502, r.o. 45.

³⁹ O.L. Mobach, Cursus Belastingrecht, OB.2.2.1.A.e2, Tegenprestatie in natura.

Hoofdstuk Vijf Andere gevallen van een vergoeding in natura

Paragraaf 5.1 *Zelf vervaardigd goed*

Uit vorig besproken arresten is voortgekomen dat de maatstaf van heffing bij een vergoeding in natura wordt vastgesteld op de inkoopwaarde van de leverancier. Als de leverancier deze goederen daadwerkelijk zelf heeft ingekocht zal de inkoopwaarde eenvoudig vast te stellen zijn. Dit zal echter anders worden als de leverancier het verstrekte premieartikel zelf heeft vervaardigd. Dan is er bij de leverancier geen inkoopprijs bekend.

Van Hilten zegt hierover het volgende: *“Ik ben geneigd om dan naar analogie van Empire Stores uit te gaan van de kostprijs”*.⁴⁰ De maatstaf van heffing wordt dan de kostprijs van de leverancier. Hier voegt ze aan toe dat het dicht in de buurt komt van de maatstaf van heffing van een onttrekking, artikel 3 lid 3 sub a Wet OB '68. De maatstaf van heffing bij een onttrekking wordt gelijk gesteld aan de aankoopprijs of de kostprijs, indien er geen aankoopprijs is, het gaat hier dan om artikel 8 lid 3 Wet OB '68. Deze beide artikelen zijn in de wet opgenomen zodat de ondernemer niet belastingvrij eigen producten kan gebruiken/consumeren, daardoor wordt de ondernemer gelijk gesteld aan de consument. Het enige verschil tussen consument en ondernemer, dat ook in de beschouwing van J. Reugebrink⁴¹ naar voren komt, is dat de consument een winststopslag betaalt. Deze winststopslag bepaalt mede de uiteindelijk betaalde omzetbelasting door de consument. Het is logisch dat de ondernemer bij een onttrekking niet zijn eigen winststopslag hoeft te betalen. Hier ontstaat naar mijn mening wel het verschil in waardering van de maatstaf als een eigen vervaardigd product als vergoeding in natura aan de consument wordt verschaft. De ondernemer zal hierbij het premieartikel op kostprijs waarderen, terwijl de consument dit premieartikel op verkoopprijs zal waarderen. De kostprijs van de ondernemer zal de uiteindelijke maatstaf vormen. Als we terug gaan naar het rechtskarakter van de omzetbelasting, een verbruiksbelasting, zien we ook hier dat de consumptie van de consument niet volledig in de heffing valt. Om er voor te zorgen dat wel de volledige consumptie onder de maatstaf valt lijkt naar mijn mening enige objectivering niet uitgesloten. Hierdoor wordt er gekeken naar een marktconforme prijs (wat een onafhankelijke derde er voor zou betalen) van het premieartikel.

⁴⁰ M.E. van Hilten, De maatstaf van Btw-heffing: hoe subjectief is subjectief?, WFR 1995/76.

⁴¹ J. Reugebrink, Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?, WFR 1973/65.

Paragraaf 5.2 *Diensten*

Er bestaat natuurlijk ook nog de mogelijkheid dat een leverancier geen premieartikel levert maar een dienst verricht als tegenprestatie. Tot nu toe was het premieartikel nog redelijk eenvoudig te waarderen door de inkoopprijs of kostprijs van de leverancier te nemen. Het wordt echter ingewikkelder om een dienst te waarderen in geld.⁴² Van Hilten en van Kesteren geven al aan dat het in de praktijk nauwelijks is vast te stellen, zeker niet bij arbeidsintensieve diensten. Wel geven ze aan dat de leverancier naar alle waarschijnlijkheid de gemaakte kosten voor het verrichten van de dienst moet nemen voor de maatstaf.⁴³

Van Hilten neigt ook in deze situatie uit te gaan van de analogie van 'Empire Stores'.⁴⁴ De maatstaf zal worden gevormd door de uitgaven die de ondernemer maakt voor het verrichten van zijn dienst. Ze verwijst hier ook naar artikel 11a lid 1 onderdeel c, Zesde richtlijn met betrekking tot onttrekkingen in de vorm van diensten. Dit artikel komt nagenoeg overeen met artikel 75 jo. artikel 26 van de Btw-richtlijn: *'Bij diensten die voor privédoeleinden worden gebruikt is de maatstaf van heffing het bedrag van de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte kosten'*. Tevens verwijst ze nog naar de wijze van waardering bij afschrijving⁴⁵. Aangezien het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel in de Btw-richtlijn gelijk wordt gesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel.⁴⁶ In het aangehaalde arrest ging het om een Duitse ondernemer die voor privédoeleinden gebruik maakte van een wagen van het bedrijf. De Duitse fiscus betrok in de Btw-aanslag de afschrijvingskosten en een percentage van diverse kosten die het bedrijf maakte voor die wagen. Het Finanzgericht in Duitsland oordeelde dat de belastingdienst terecht de afschrijvingen van het voertuig in de belastinggrondslag had opgenomen. Van Hilten sluit zich hier bij aan en voegt er aan toe dat er al snel gekeken zal worden naar het bedrag dat de dienstverrichter mist door in plaats van een vergoeding in geld een vergoeding in natura te voldoen. Het gevolg hiervan is dat er ook hier enige objectivering optreedt.

⁴² HvJ 23 november 1988, 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), Jur. 1988, blz. 6365, r.o. 16.

⁴³ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 198.

⁴⁴ M.E. van Hilten, *De maatstaf van Btw-heffing: hoe subjectief is subjectief?*, WFR 1995/76.

⁴⁵ HvJ 25 mei 1993, C-193/91 (Weekoverzicht HvJ 17/93).

⁴⁶ Artikel 26 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn. Zie ook artikel 8 lid 4 onderdeel a jo. Artikel 8 lid 7 Wet OB '68.

In voorgaande situaties ging het om een vergoeding in natura tussen een ondernemer en een niet-ondernemer. Doordat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is, drukt de belasting op de consument (de verbruiker). In geval er een transactie is tussen twee ondernemers hebben beide ondernemers recht op aftrek van voorbelasting, dit op grond van artikel 15 lid 1 Wet OB '68. Er drukt dan geen belasting op beide ondernemers. Het neutraliteitsbeginsel zal in stand blijven en er zullen geen problemen ontstaan bij een vergoeding in natura. Echter kan er wel gekeken worden hoe de beide ondernemers de transactie waarderen, omdat er nu verplicht een factuur moet worden uitgereikt, artikel 34c lid 1 onderdeel a Wet OB '68.

Dit leg ik nader toe aan de hand van WFR 1992/1566⁴⁷. Bomer maakt gebruik van het volgende voorbeeld: een fabrikant van zwemkleding sluit een sponsorcontract met een zwembond. Indien de zwembond reclame maakt voor de fabrikant, wordt er zwemkleding geleverd. In dit geval is zowel de fabrikant als de zwembond ondernemer. De fabrikant levert zwemkleding, artikel 3 lid 1 Wet OB '68, en de zwembond maakt reclame, dienst artikel 4 lid 1 Wet OB '68. Nu moet ook de zwembond een factuur aan de fabrikant uitreiken. Beide partijen moeten apart worden beoordeeld, omdat ze beide een belaste prestatie verrichten. De fabrikant krijgt voor het leveren van de zwemkleding de reclame dienst van de zwembond, deze reclame is gelijk aan de waarde van de verstrekte zwemkleding. De zwembond maakt reclame voor de fabrikant en krijgt in ruil daarvoor de zwemkleding, de waarde van de zwemkleding zal gelijk zijn aan de waarde van de reclame. Hier is te zien dat de zwemkleding in beide gevallen centraal staat voor het bepalen van de maatstaf. De vraag is nu hoe deze zwemkleding gewaardeerd moet worden. Kijkend naar vorige jurisprudentie zal de fabrikant voor zijn maatstaf de kostprijs van de zwemkleding nemen, maar is deze kostprijs gelijk aan de waarde die de zwembond aan de zwemkleding hecht? De zwembond zal waarschijnlijk niet beschikken over de kostprijs van de zwemkleding en zal daardoor uitgaan van de marktwaarde die de zwemkleding heeft. De vraag is nu: voor welke maatstaf moet er worden gekozen? Naar mijn mening zijn ze beide van ieders kant subjectief. Ze hebben alleen een andere waardering. Het probleem is hier echter dat er niet getoetst kan worden aan de verbruiksbelasting, omdat de zwemkleding hier niet in de consumptieve sfeer terecht komt. Naar mijn mening zal de maatstaf in overeenstemming met beide betrokken partijen moeten worden vastgesteld zodat de prestaties daarop kunnen worden afgestemd. De maatstaf zal daardoor in iedere situatie een verschillende waardering krijgen.

⁴⁷ A.H. Bomer, De omzetbelastingaspecten van sponsoring in natura, WFR 1992/1566.

Paragraaf 5.4 *Tussen conclusie*

Uit het voorgaande blijkt dat de analogie van het ‘Empire Stores’-arrest⁴⁸ bij bijna alle situaties een belangrijk uitgangspunt heeft. Of het nou gaat om een levering van een goed of het verrichten van een dienst met als tegenprestatie een vergoeding in natura, zal de maatstaf van heffing de inkoop-/kostprijs van het premieartikel of de gemaakte kosten van de dienst zijn. Bij het vaststellen van deze maatstaf wordt er voldaan aan de subjectieve waarde aan de kant van de leverancier. Hierdoor zien we opnieuw dat de consumptie van de consument niet volledig onder de maatstaf van heffing valt, waardoor er niet kan worden voldaan aan de omzetbelasting als verbruiksbelasting. Om er voor te zorgen dat handelingen waarvoor een tegenprestatie in geld wordt betaald uiteindelijk een gelijke maatstaf hebben als handelingen waarbij de tegenprestatie in natura wordt betaald, dat in ‘Goldsmiths’⁴⁹ is geoordeeld, lijkt naar mijn mening enige objectivering van de maatstaf bij een vergoeding in natura niet te voorkomen. Dit zal echter ten kosten gaan van het karakter van de maatstaf van heffing, het subjectieve uitgangspunt, maar zal er wel voor zorgen dat de omzetbelasting zijn rechtskarakter blijft behouden.

⁴⁸ HvJ Empire Stores, C-33/93, zie ook r.o. 19.

⁴⁹ HvJ 3 juli 1997, C-330/95 (Goldsmiths), V-N 1997, p. 2988, r.o. 23.

Hoofdstuk Zes Conclusie en persoonlijke in stellingname

Het uitgangspunt van deze scriptie is artikel 8 lid 1 van onze Wet OB'68: *'De belasting wordt berekend over de vergoeding'*. Deze vergoeding wordt meestal ontvangen in geld, dat ons betaalmiddel is. De vergoeding voor een prestatie kan echter ook in natura worden voldaan. Hoewel we deze vorm van tegenprestatie steeds minder tegenkomen blijven er ingewikkelde vragen over bestaan en ontstaan. De vragen die vaak opkomen zijn: 'wat valt er onder de maatstaf van heffing?' en 'hoe moet deze maatstaf worden gewaardeerd om er omzetbelasting over te kunnen betalen?'. Ik ben in deze scriptie ingegaan op de bestaande jurisprudentie en literatuur en heb daarmee geprobeerd om een antwoord te geven op deze, niet altijd even makkelijke, vragen. Het doel van deze thesis is om de maatstaf van heffing bij een vergoeding in natura te toetsten aan het rechtskarakter van de omzetbelasting, een verbruiksbelasting.

We hebben gezien dat er een maatstaf van heffing is als er een prestatie wordt verricht onder bezwarende titel, ook wel het 'voor wat hoort wat' principe genoemd. Bij het ontstaan van de bezwarende titel wordt er een vergoeding als tegenprestatie verstrekt voor de verrichtte prestatie. Verder zal er een rechtsreeks verband moeten bestaan tussen de verrichtte prestatie en de ontvangen vergoeding. Iedere prestatie zal aan deze vereisten moeten worden getoetst en zullen van belang zijn voor het bepalen van de maatstaf van heffing.

Het uitgangspunt van de waardering van de maatstaf van heffing in de omzetbelasting is subjectief. Een subjectieve waardering houdt rekening met de specifieke omstandigheden waardoor de transactie tot stand is gekomen. Aan de andere kant is er de objectieve maatstaf. Bij deze waardering wordt er gebruik gemaakt van een marktconforme prijs ook wel de markt normale waarde genoemd. We hebben gezien dat deze wijze van maatstaf voornamelijk wordt toegepast om belastingfraude te voorkomen. Door juist gebruik te maken van de overeengekomen prijs (de subjectieve waarde) als maatstaf wordt er over de consumptieve besteding geheven en blijft de omzetbelasting een verbruiksbelasting.

Uit de besproken jurisprudentie van het HvJ en de Nederlandse Hoge Raad, met naar mijn mening 'Empire Stores' als belangrijkste arrest, is gebleken dat de maatstaf van heffing bij een vergoeding in natura wordt gewaardeerd op de subjectieve waarde die de leverancier aan het premieartikel hecht. Dit houdt in dat de maatstaf gelijk wordt gesteld aan de inkoop-/kostprijs van het premieartikel van de leverancier. Dit wordt voornamelijk gedaan om objectieve waardering te voorkomen en om een uitvoeringstechnische reden, omdat de leverancier niet beschikt over de hoogte van de waarde van het premieartikel aan de kant van de consument. Hoewel de subjectiviteit van de maatstaf hiermee in tact blijft, wordt de subjectieve waarde aan de kant van de consument buiten beschouwing gelaten. Naar mijn mening kan de subjectieve waarde van de consument wel degelijk verschillen met de inkoop-

/kostprijs van het premieartikel van de leverancier. Dit verschil van maatstaf wordt daardoor niet in de heffing betrokken. Het doel van de omzetbelasting is juist om de consumptieve bestedingen te belasten en dat wordt naar mijn mening op deze manier niet volledig gedaan.

Vaak zal de subjectieve maatstaf van de leverancier en de consument gelijk zijn, anders waren ze immers niet tot een (ruil)overeenkomst gekomen. Een verschil in maatstaf zal naar mijn mening vooral voorkomen bij zelf vervaardigde premieartikelen en diensten in natura. Het ontstaan van dat verschil in maatstaf en de hoogte daarvan is moeilijk vast te stellen. Naar mijn mening moet de besteding van de consument altijd in de heffing betrokken blijven worden. Het gevolg hiervan is dat de subjectieve waarde aan de kant van de leverancier niet voldoende is voor de maatstaf van heffing voor de vergoeding in natura. In gevallen van verschil tussen de maatstaf zal er naar mijn mening daardoor afgeweken moeten worden van de subjectieve maatstaf. Om de besteding van de consument zo goed mogelijk te belasten zal de maatstaf, in plaats van subjectief aan de kant van de leverancier, objectief moeten worden vastgesteld. De waarde van het premieartikel of de verrichte dienst als vergoeding in natura zal daardoor worden vastgesteld op de waarde die een onafhankelijke derde ervoor zal betalen, de markt normale waarde. Deze waarde zal tevens makkelijker te bepalen zijn.

Om tot een oplossing van deze thesis te komen zal er naar mijn mening de volgende overweging gemaakt moeten worden bij een vergoeding in natura: Of een subjectieve waardering van de maatstaf aan de kant van de leverancier of een objectieve waardering en daarmee de consumptieve besteding zo goed mogelijk belasten waardoor het rechtskarakter van de omzetbelasting blijft behouden?

Aangezien ik het rechtskarakter van de omzetbelasting een zwaardere weging vind hebben dan het behoud van de subjectieve waardering van de maatstaf en de omzetbelasting als verbruiksbelasting tevens het toetsingskader van dit onderzoek is, gaat mijn voorkeur uit naar de objectieve waardering. Het antwoordt op mijn probleemstelling is daarmee als volgt: hoewel uit jurisprudentie is gebleken dat een vergoeding in natura wordt gewaardeerd op de subjectieve waarde van de leverancier (o.a. Empire Stores) neig ik meer naar een objectieve waardering van de maatstaf bij een vergoeding in natura om het rechtskarakter van de omzetbelasting te behouden.

Overigens ben ik van mening dat het toepassen van de theorie en jurisprudentie bij een vergoeding in natura in de praktijk erg lastig is en blijft. Hierdoor zullen er altijd vragen over blijven bestaan en ontstaan.

Literatuurlijst

A.H. Bomer, De omzetbelastingaspecten van sponsoring in natura, WFR 1992/1566

S.T.M. Beelen, K.M. Braun, O.L. Mobach en G.J. van Norden, Cursus Belastingrecht: Omzetbelasting, Deventer, 2006

M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, 'Omzetbelasting', Deventer: Kluwer 2012

M.E. van Hilten, De maatstaf van Btw-heffing: hoe subjectief is subjectief?, WFR 1995/76

H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil (diss), Gouda Quint, Arnhem, 1994

L.F. Ploeger, 'Het verbruik in de omzetbelasting', WFR 1972/5109, blz. 969-976

J. Reugebrink, Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?, WFR 1973/65

J. Reugebrink, Omzetbelasting, Deventer, 1990

G.J. van Norden, Het concern in de BTW, Fiscale Monografieën 122, Deventer, 2007

C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, Kluwer, Deventer, 1979

Jurisprudentieregister

HvJ 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelbewaarplaats), BNB 1981/232

HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), Jur. 1988, blz. 6365

HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), Jur. 1988, blz. 6365, Conclusie van A-G Vilaça, 14 juli 1999

HvJ 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie versus Frankrijk), BNB 1994/306

HR 5 september 1990, nr. 26615, BNB 1990/304

HR 18 december 1991, nr. 27127, BNB 1990/304

HvJ 25 mei 1993, C-193/91 (Weekoverzicht HvJ 17/93)

HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271

HvJ 2 juni 1994, C-33/93 (Empire Stores), FED 1995/502

HR 23 november 1994, nr. 29186, BNB 195/215

HvJ 24 oktober 1996, C-317/94 (Elida Gibbs), Jur. 1996, blz. I-5339

HvJ 3 juli 1997, C-330/95 (Goldsmiths), V-N 1997, p.2988

HvJ 2 juli 2001, C-380/99 (Bertelsmann), V-N 2001/39.21

HvJ 19 December 2012, C-549/11 (Orfey), V-N 2013/16.11