

Bachelor Thesis

De maatstaf van heffing in de omzetbelasting:
*‘de wijze waarop de maatstaf van heffing dient te
worden vastgesteld in het geval de vergoeding in natura
geschiedt’*

Naam: Thomas Jansen
Anr: 837729
Studierichting: Fiscale Economie
Examinatoren: M.M.W.D. Merkx
G.J. van Norden
Datum: April 2014



Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding	3
1.1 Algemeen	3
1.2 Probleemstelling	3
1.3 Opzet	4
Hoofdstuk 2: Toetsingskader: De Omzetbelasting als algemene indirecte verbruiksbelasting	5
2.1 Rechtskarakter algemeen	5
2.2 Rechtskarakter van de omzetbelasting	6
2.2.1 Waarom een omzetbelasting?	6
2.2.2 Het subject van de omzetbelasting	7
2.2.3 Het object van de omzetbelasting	8
2.2.4 Op welke wijze wordt de omzetbelasting geheven?	9
2.3 Conclusie	9
Hoofdstuk 3: De maatstaf van heffing	11
3.1 Maatstaf algemeen	11
3.2 Subjectieve versus objectieve maatstaf	11
3.2.1 De objectieve maatstaf	12
3.2.2 De subjectieve maatstaf	12
3.3 Conclusie	13
Hoofdstuk 4: De vergoeding in natura	15
4.1 De vergoeding in natura algemeen	15
4.2 Jurisprudentie en criteria ter bepaling maatstaf in geval vergoeding voldaan in natura	16
4.2.1 De tegenprestatie in natura moet op geld waardeerbaar zijn	16
4.2.2 De subjectieve waardering van de maatstaf, beoordeeld door de presterende ondernemer. 16	
4.3 Is de waardering van de maatstaf van de vergoeding in natura in overeenstemming met het rechtskarakter van de omzetbelasting?	19
4.4 Problemen ter bepaling van de maatstaf van heffing indien tegenprestatie in natura wordt voldaan	20
4.5 Conclusie	21
Hoofdstuk 5: Algemene conclusie naar aanleiding van het onderzoek	22
5.1 Algemeen	22
5.2 Op welke wijze dient de maatstaf van heffing te worden vastgesteld, mede in het licht van de (Europese) rechtspraak, indien de vergoeding voor een prestatie in natura wordt voldaan?	22
5.3 Is deze wijze in overeenstemming met het rechtskarakter van de omzetbelasting?	23
Lijst van afkortingen	24
Literatuur	25
Jurisprudentieregister	26

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Algemeen

Al jaren vormt de omzetbelasting een van de belangrijkste bronnen van belastinginkomsten voor de Nederlandse staat, zo niet de belangrijkste. In 2014 worden de inkomsten hieruit geraamd op ruim 40 miljard . Ter vergelijking, de vennootschapsbelastingopbrengst wordt in hetzelfde jaar begroot op ‘slechts’ 12 miljard¹. Door middel van een algemene indirecte verbruiksbelasting betreft men de consumptieve uitgaven in de heffing. Een algemene belasting, omdat de omzetbelasting in beginsel alle uitgaven van de consument in de heffing betreft en een indirecte belasting, omdat de belastingplichtige (de ondernemer) en degene op wie de omzetbelasting geacht wordt te drukken (de consument) verschillende personen zijn. Uit art. 8 lid 1 Wet OB 1968 volgt dat de belasting wordt berekend over de vergoeding. Deze vergoeding wordt aangeduid als de maatstaf van heffing. De bepaling van de maatstaf in de omzetbelasting is om meerdere redenen van belang. Onder andere bepaalt de maatstaf van heffing de aan de fiscus verschuldigde belasting. Immers, de verschuldigde belasting hangt af van zowel het van toepassing zijnde tarief, zoals dat volgt uit art. 9 Wet OB, als van het bedrag waarop dit tarief van toepassing is. De bepaling van de maatstaf is eveneens interessant wanneer de ondernemer aftrek van voorbelasting geniet. Wanneer een ondernemer recht heeft op aftrek van voorbelasting, kan deze de door een andere ondernemer in rekening gebrachte omzetbelasting aftrekken van de verschuldigde belasting. Omdat de gehanteerde maatstaf van heffing invloed heeft op de belasting die een ondernemer een andere ondernemer in rekening brengt, heeft de maatstaf dus tevens invloed op de hoeveelheid belasting die door de andere ondernemer kan worden afgetrokken. In de thesis zal worden onderzocht op welke manier de maatstaf van heffing dient te worden bepaald. Specifiek zal worden ingegaan op de situatie waarin een afnemer ‘betaalt’ in natura.

1.2 Probleemstelling

In de praktijk zal de vergoeding tegenover de belaste prestatie van de ondernemer vaak een geldbedrag zijn. Dit sluit echter niet uit dat niet zelden een vergoeding in natura dient als tegenprestatie van een belaste levering of dienst. Wanneer de vergoeding voor de belaste prestatie van de ondernemer een geldbedrag is, is in de meeste gevallen evident *waarover* belasting wordt geheven. Met andere woorden, de maatstaf van heffing is in deze gevallen vaak helder. In de situatie dat een vergoeding in natura tegenover de prestatie van de ondernemer staat, is de waardering van de vergoeding vaak lastiger. De verschuldigde omzetbelasting kan slechts worden berekend als de vergoeding, de maatstaf, in geld is uitgedrukt. Relevant in deze is op welke manier de vergoeding in natura dient te worden gewaardeerd, met andere woorden, welk geldbedrag de vergoeding in natura vertegenwoordigt. Moet de vergoeding worden gewaardeerd op de waarde die het voor de presterende

¹ Gegevens Miljoenennota 2014, Rijksoverheid, blz. 2.

ondernemer heeft of op de waarde voor de ondernemer/consument die deze betaalt? Antwoord hierop zal in het vervolg van de thesis worden gegeven. Deze thesis richt zich met name op welke manier de maatstaf dient te worden vastgesteld ingeval de vergoeding in natura geschiedt. Voorts is relevant of een dergelijke wijze van vaststelling in overeenstemming is met het rechtskarakter van de omzetbelasting. Daarbij moet worden afgevraagd of eventuele spanningen met het rechtskarakter kunnen worden gerechtvaardigd. Derhalve zal ook hieraan aandacht worden besteed. De probleemstelling van de thesis luidt daarom als volgt:

Op welke wijze dient de maatstaf van heffing te worden vastgesteld, mede in het licht van de (Europese) rechtspraak, indien de vergoeding voor een prestatie in natura wordt voldaan en is deze wijze in overeenstemming met het rechtskarakter van de omzetbelasting?

1.3 Opzet

De thesis wordt als volgt opgebouwd. Om antwoord te kunnen geven op de probleemstelling zal in hoofdstuk 2 aandacht worden besteed aan het rechtskarakter van de omzetbelasting. Dit hoofdstuk vormt tevens het toetsingskader, aan de hand waarvan kan worden vastgesteld of de wijze van de bepaling van de maatstaf van heffing indien de vergoeding in natura geschiedt, in overeenstemming is met het rechtskarakter van de omzetbelasting. In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op algemene aspecten van de maatstaf van heffing in de omzetbelasting alvorens in te gaan op de situatie dat de maatstaf een vergoeding in natura betreft. Er bestaat veel rechtspraak omtrent de vergoeding in natura. De bepaling van de maatstaf van heffing van een dergelijke vergoeding is veelal door deze rechtspraak uitgekristalliseerd. Aan de rechtspraak en de hieruit voortvloeiende criteria om de heffingsgrondslag te bepalen voor een vergoeding in natura, zal aandacht worden besteed in hoofdstuk 4. Tevens wordt in dit hoofdstuk getoetst of deze criteria in overeenstemming zijn met het rechtskarakter van de omzetbelasting en worden de gevolgen en problemen beschreven van de bepaling van de maatstaf voor een vergoeding in natura. Tenslotte zal in hoofdstuk 5 een algemene conclusie worden geformuleerd.

Hoofdstuk 2: Toetsingskader: De Omzetbelasting als algemene indirecte verbruiksbelasting

2.1 Rechtskarakter algemeen

Alvorens specifiek in te gaan op het rechtskarakter van de btw, zal eerst worden ingegaan op het rechtskarakter van een belasting in algemene zin. Veel aandacht wordt besteed aan de vraag naar het rechtskarakter van de omzetbelasting, meer dan dat bij de directe belastingen het geval is. Merckx geeft hiervoor als verklaring dat bij de directe belastingen over het algemeen uit de belastingwet zelf volgt wie en wat wordt belast. Dit is in de omzetbelasting niet het geval, omdat degene die de belasting draagt een ander is dan degene die de belasting voldoet (zie paragraaf 2.2.4)². Auteurs op het gebied van de omzetbelasting houden er daarom vele opvattingen op na met betrekking tot het begrip rechtskarakter. Braun definieert het begrip als volgt: ‘Het rechtskarakter van een belasting geeft weer wie en wat de wetgever wenst te belasten en waarom’³. Terra definieert het rechtskarakter als de aard van de belasting waaraan zondermeer juridische gevolgen zijn verbonden⁴. Volgens Denie wordt met het stellen van de vraag naar het rechtskarakter van een heffingswet de kwestie gesteld wat en wie men rechtens wil belasten. Overeenkomst tussen de verschillende definities is mijns inziens dat uit het rechtskarakter van een heffingswet het subject en object van de betreffende wet duidelijk wordt. Niet duidelijk uit het rechtskarakter van een heffingswet hoeft te worden opgemaakt op welke wijze wordt geheven. Het schijnt mij daarom toe, dat het begrip rechtskarakter los dient te staan van de wijze waarop de heffing plaatsvindt. Van Kesteren omschrijft twee uitersten (polaire mogelijkheden) van een schaal waarbinnen het begrip rechtskarakter kan worden gedefinieerd, namelijk⁵:

1. *“Het rechtskarakter is een algemeen- reeds bij het ontwerp van de wet geformuleerd- ideaal die in principe in ieder facet van de wet is vertaald. Het is een leidraad die aangeeft wie en wat er belast zou moeten worden.”*
2. *“Het rechtskarakter is een totaalbeeld van alle bijzondere kenmerken van een reeds bestaande wet. Bezien wordt wie belastingplichtig is en wat er wordt belast.”*

De eerste opvatting zegt dat het rechtskarakter zowel bij de opbouw van de wettelijke bepalingen als bij de uitleg ervan normatief is. De tweede opvatting zegt dat het verkregen totaalbeeld normstellend bij de uitleg en de opbouw van de wet is⁶.

² M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011, blz. 22.

³ K.M. Braun, *Aftek van voorbelasting in de BTW* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 2002, blz. 40.

⁴ B.J.J. Terra, *Omzetbelasting bij grensoverschrijdend verkeer*, Deventer: Kluwer 1984, blz. 25.

⁵ H.W.M. van Kesteren, *fiscale rechtswil*, (diss. Leiden), Arnhem: Gouda Quint 1994, blz. 55.

⁶ H.W.M. van Kesteren, *fiscale rechtswil*, (diss. Leiden), Arnhem: Gouda Quint 1994, blz. 56.

Het rechtskarakter vervult een belangrijke functie in het geven van een interpretatie van de wet. Bij de uitlegging van de wet dient in ogenschouw te worden genomen hetgeen de wetgever heeft beoogd. In geschillen kan de rechter het rechtskarakter van de wet daarom als leidraad gebruiken in zijn uitspraak.

2.2 Rechtskarakter van de omzetbelasting

Om het rechtskarakter van de omzetbelasting uiteen te zetten zullen de bovenstaande criteria van de definitie van Braun als leidraad gebruikt worden. Dit, omdat ik meen dat in de definitie van Braun duidelijk het subject en object van de belasting ter sprake komt en tevens het waarom hiervan. Dit is in overeenstemming met mijn eigen gedachte over het rechtskarakter van een heffingswet (zie paragraaf 2.1). Achtereenvolgens zal aandacht worden besteed aan het feit waarom er überhaupt een omzetbelasting is, het subject dat de wetgever tracht te belasten en het object waarover men wil heffen. Tevens zal aandacht worden besteed aan de wijze waarop wordt geheven, ondanks dat ik meen dat dit geen onderdeel dient te zijn van het rechtskarakter van een heffingswet. Naar mijn mening is de indirecte wijze van heffing namelijk een essentieel kenmerk van de omzetbelasting en deze wijze verklaart tevens het verschil in het feitelijk subject en het beoogde subject van de omzetbelasting (zie paragraaf 2.2.2).

2.2.1 Waarom een omzetbelasting?

Met de vraag waarom er überhaupt een omzetbelasting is, wordt gedoeld op de rechtsgrondslag van de omzetbelasting. Met andere woorden, op grond waarvan kan een omzetbelasting worden gerechtvaardigd? De overheid redeneert dat waar de burger bereid is geld te besteden, het billijk is dat een gedeelte van al hetgeen hij uitgeeft naar de schatkist vloeit. De gedachte hierachter is dat de bestedingen van de consument duiden op de aanwezigheid van draagkracht⁷. Immers, naarmate het inkomen van een consument hoger is, neemt de koopkracht en tevens de draagkracht toe. De consument die meer te besteden heeft, zal derhalve meer ‘uitgeven’ en dientengevolge meer omzetbelasting betalen dan de consument die van minder geld moet rondkomen. Van Norden trekt echter in twijfel of het btw-stelsel kan worden gerechtvaardigd op grond van het draagkrachtbeginsel, waarop de overheid doelt⁸. Allereerst meent hij dat het überhaupt niet haalbaar is om *de* rechtsgrondslag van de btw bepalen. Hij vindt hierbij aansluiting bij de stelling van Smeets⁹. Laatstgenoemde zegt namelijk dat ons samenstel van belastingen historisch is gegroeid. De belastingen vormen een geheel, waarvan zowel belastingen op inkomen (bv. de inkomstenbelasting) als belastingen op uitgaven (bv. de omzetbelasting en accijnzen) deel uitmaken. Hierdoor zit er geen grote lijn in het stelsel en “*kunnen er tal van beweegredenen naar voren worden gebracht*”. Zoals

⁷ S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A.J. van Doesem, O.L. Mobach, G.J. van Norden en C.A. Peeters, *Cursus belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013, blz. 7.

⁸ G.J. Van Norden, *Het concern in de BTW*, Deventer: Kluwer, 2007, blz. 22.

⁹ G.J. Van Norden, *Het concern in de BTW*, Deventer: Kluwer, 2007, blz. 21.

gezegd trekt Van Norden het draagkrachtbeginsel als rechtsgrondslag in twijfel, sterker nog, hij wijst het draagkrachtbeginsel als rechtsgrondslag af. De volgende argumenten voert hij aan:

1. *De btw houdt geen rekening met persoonlijke omstandigheden.*
2. *De btw is een heffing naar consumptie, waardoor de afstand tot de daadwerkelijke draagkracht van individuen groter is dan bij een heffing naar inkomen en/of vermogen.*

Hierbij merkt hij op dat er wel degelijk elementen in de btw-heffing zijn waarin het draagkrachtbeginsel naar voren komt, zoals de tariefsdifferentiatie (verlaagd tarief in beginsel op eerste levensbehoeften). Deze elementen kunnen een afwijzing van het draagkrachtbeginsel als rechtsgrondslag voor het btw-stelsel echter niet voorkomen.

Ik ben van mening dat het budgettaire belang bij de overheid voorop staat en dit belang dient als rechtvaardiging voor het heffen van een omzetbelasting. Tevens acht ik de gebezigde argumenten van Van Norden met betrekking tot het draagkrachtbeginsel valide. Het budgettaire belang kan mijns inziens worden teruggevoerd naar de invoering van de omzetbelasting. Deze invoering geschiedde op 1 januari 1934, midden in een crisistijd. De gedachte hierachter was dat men met de opbrengst de gevolgen van de crisis te lijf kon gaan¹⁰. Sindsdien is de omzetbelasting niet meer weg te denken in ons belastingstelsel als zodanig. Ze is immers de belangrijkste belastingopbrengst voor de staat (zie paragraaf 1.1). Ondanks dat er dus aspecten in de omzetbelasting zitten die duiden op een draagkrachtbeginsel als rechtsgrondslag, weegt dit naar mijn mening echter niet op tegen het budgettaire belang.

2.2.2 Het subject van de omzetbelasting

Volgens de wetgever is de consument degene die de belasting moet dragen. Echter, de consument zelf is niet belastingplichtig voor de btw¹¹. Dit is namelijk de ondernemer uit art. 7 Wet OB 1968. Onderscheid dient dus te worden gemaakt tussen het beoogd subject (wie dient de belasting te dragen?) en het subject (wie is belastingplichtig?). Voor de vraag of de bestedingen van de consument al dan niet met belasting bezwaard worden, dient daarom in ogenschouw te worden genomen of de (rechts)persoon als ondernemer wordt aangemerkt. Niet de consument wordt dus gezien als belastingplichtige, maar degene die de consument in staat stelt te consumeren: de ondernemer. Nu dient het ondernemersbegrip 'ruim' uitgelegd te worden. Dit om het doel van de omzetbelasting te realiseren: zoveel mogelijk consumptie/verbruik proberen te treffen (zie paragraaf 2.2.3). Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Daaronder mede verstaan het uitoefenen van een beroep en het exploiteren van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, aldus art. 7 lid 1 en 2 Wet OB 1968.

¹⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Fed 2012, blz. 5.

¹¹ Uitzondering kan worden gevonden in art. 1 sub d Wet OB 1968. Voor de invoer van goederen is niet noodzakelijk dat men voor de wet als ondernemer wordt gezien.

Onder ‘een ieder’ kunnen naast natuurlijke personen en rechtspersonen, ook allerlei samenwerkingsverbanden die al dan niet rechtspersoonlijkheid bezitten worden gerekend, zoals maatschappen en vennootschappen onder firma. Het begrip ‘zelfstandig’ sluit uit dat werknemers in loondienst als belastingplichtige worden aangemerkt¹². Volgens Van Norden is dit theoretisch juist, aangezien werknemers namens hun werkgever in het economisch verkeer opereren en als zodanig niet zelfstandig deel uitmaken van de productie- en handelsketen¹³. De Nederlandse jurisprudentie heeft de volgende omschrijving ontwikkeld van het begrip ‘bedrijf’: Een bedrijf is een organisatie van kapitaal en arbeid, welke erop is gericht om in een duurzaam streven door deelname aan het economische verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen. Deze omschrijving is inmiddels deels achterhaald. Het vereiste van een organisatie van kapitaal en arbeid lijkt niet meer noodzakelijk te zijn, ondanks dat het uitoefenen van een bedrijf zonder het verrichten van arbeid of zonder de aanwezigheid van kapitaal moeilijk voor te stellen is¹⁴.

2.2.3 Het object van de omzetbelasting

Zoals een onderscheid kan worden gemaakt tussen het subject en het beoogde subject van een belastingwet, kan men op gelijke wijze het beoogde object onderscheiden van het feitelijke object van heffing. Het object dat de wetgever wenst te belasten is de consumptie. Met andere woorden, de consumptie van de consument *beoogt* de wetgever in de heffing te betrekken. De omzetbelasting is derhalve een verbruiksbelasting. Echter, de consumptie c.q. het consumptieve verbruik is ongeschikt om te dienen als aangrijpingspunt voor belastingheffing, waarbij een belastingbedrag in geld dient te worden vastgesteld¹⁵. Daarom dient een vertaalslag te worden gemaakt om toch het consumptieve verbruik in de belastingheffing te betrekken. Volgens Van Kesteren en Van Hilten is de meest geschikte vertaling van de consumptie de bestedingen die de consument doet¹⁶. De omzetbelasting kan daarom naast een verbruiksbelasting dus ook worden gezien als een bestedingsbelasting. Ploeger omschrijft het als volgt: *‘We hebben te maken met een algemene verbruiksbelasting, gegoten in de vorm van een bestedingsbelasting, die dan ook consequent zegt: verbruik is besteding, althans in het uitgangspunt’*¹⁷.

Nu is vastgesteld dat de wetgever de consumptie wil belasten en deze consumptie kan worden vertaald naar de bestedingen van de consument, ligt het voor de hand om de bestedingen van de consument als belastbaar feit aan te wijzen. Echter, art.1 Wet OB 1968 zegt onder andere: *‘onder de naam “omzetbelasting” wordt een belasting geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden*

¹² Art. 10 Btw-richtlijn.

¹³ G.J. Van Norden, *Het concern in de BTW*, Deventer: Kluwer 2007, blz. 90-91.

¹⁴ HR, 11 maart 1992, BNB 1992/173, FED 1992/418.

¹⁵ H.W.M. van Kesteren, *fiscale rechtswil*, (diss. Leiden), Arnhem: Gouda Quint 1994, blz. 72.

¹⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Fed 2012, blz. 9.

¹⁷ L.F. Ploeger, ‘Het verbruik in de omzetbelasting (I)’, *WFR* 1972/5109, blz. 976.

verricht'. Het feitelijke object van heffing zijn dus niet de bestedingen van de consument, maar de opgesomde belastbare handelingen uit art.1 Wet OB 1968. Om toch aansluiting te zoeken bij het beoogde object (de consumptie), wordt als maatstaf van heffing genomen de vergoeding voor dergelijke handelingen¹⁸. Anders dan bij bijvoorbeeld accijnzen, wordt getracht zoveel mogelijk leveringen en diensten binnen het bereik van de omzetbelasting te laten vallen en deze derhalve in de heffing te betrekken. Op deze manier worden dus ook nagenoeg alle bestedingen van de consument in de heffing betrokken. Hierdoor is de omzetbelasting tevens een algemene belasting.

2.2.4 Op welke wijze wordt de omzetbelasting geheven?

De omzetbelasting kan worden gekarakteriseerd als een kostprijsverhogende belasting, omdat de belasting drukt op de uitgaafkant van de consument. Algemeen kenmerk van een kostprijsverhogende belasting is dat niet rechtstreeks van de consument wordt geheven, maar van de ondernemers die goederen leveren of diensten verrichten¹⁹. De ondernemer zal de belasting die berekend wordt over de belaste handeling doorberekenen in de prijs die de afnemers in rekening wordt gebracht. De ondernemer voelt de belasting dus als een bedrijfslast die zijn kostprijs verhoogt. Deze btw zal vervolgens worden afgewenteld op de prijs, die uiteindelijk door de afnemer wordt betaald. De belastingplichtige (de ondernemer) en degene op wie de belasting drukt zijn derhalve niet een en dezelfde persoon. De belasting wordt dus op indirecte wijze geheven en niet rechtstreeks (direct) zoals in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting wel het geval is. De vraag rijst nu waarom de wetgever niet heeft gekozen om de particuliere consumptie op directe wijze in de heffing te betrekken. Antwoord hierop kan worden gegeven omdat uit praktisch oogpunt het op directe wijze belasten van de bestedingen geen sinecure zal zijn. Immers, de burger dient bij het doen van aangifte dan ieder jaar na te gaan hoeveel hij of zij in een bepaald jaar heeft besteed/verbruikt. Naast het feit dat dit veel tijd vergt zal dit een nagenoeg onmogelijke opgave zijn, die de overheid niet van haar burgers kan verlangen. Ook zal de overheid zelf voor een lastige opgave komen te staan. Immers, hoe kan men het verbruik/bestedingen van de consument op efficiënte wijze controleren?

2.3 Conclusie

Aan de term rechtskarakter worden veel uiteenlopende betekenissen toegekend. Naar mijn mening dient uit het rechtskarakter van een heffingswet nadrukkelijk het beoogde subject en object naar voren te komen en niet noodzakelijk de wijze waarop wordt geheven. De overheid wil de draagkracht van haar burgers in de heffing betrekken. Het beoogde subject is daarom de consument. Echter, uit art. 7 Wet OB 1968 blijkt dat de ondernemer belastingplichtig is en niet de consument. Het beoogde subject en feitelijke subject zijn dus niet hetzelfde. Hieruit volgt dat de consument op indirecte wijze wordt belast. Uitgangspunt is het heffen over het verbruik van de consument. Door als maatstaf van heffing

¹⁸ H.W.M. van Kesteren, *fiscale rechtswil*, (diss. Leiden), Arnhem: Gouda Quint 1994, blz. 73.

¹⁹ S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A.J. van Doesem, O.L. Mobach, G.J. van Norden en C.A. Peeters, *Cursus belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013, blz. 7.

de besteding van de consument te kiezen komt dit gegeven tot uitdrukking. De omzetbelasting is tevens een algemene belasting, omdat in beginsel alle bestedingen van de consument in de heffing worden betrokken. Concluderend stel ik dat de omzetbelasting een algemene verbruiksbelasting is, die op indirecte wijze wordt geheven.

Hoofdstuk 3: De maatstaf van heffing

3.1 Maatstaf algemeen

In Art. 1 van de Wet OB 1968 is onder meer geregeld dat een belasting wordt geheven ter zake van het leveren van goederen, het verrichten van diensten, het intracommunautair verwerven van goederen en het invoeren van goederen. Om tot heffing te komen moet er een waarde zijn waarover de verschuldigde belasting moet worden berekend. Deze waarde is de vergoeding tegenover de prestatie van een ondernemer en wordt aangeduid als de maatstaf van heffing, aldus art. 8 lid 1 Wet OB 1968. Lid 2 van dit artikel geeft aan dat de vergoeding het totale bedrag is dat ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht. Onder een vergoeding moet eveneens worden verstaan een tegenprestatie die niet/niet geheel bestaat uit een geldbedrag. In dit geval is de vergoeding de totale waarde van de tegenprestatie ter zake van de belaste handeling van de ondernemer. De Btw-richtlijn houdt er een algemenere betekenis van de maatstaf van heffing op na. Uit art. 73 Btw-richtlijn volgt dat *alles wat de leverancier of dienstverrichter voor de handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handeling verband houdt* tot de maatstaf van heffing behoort. In afwijking van de Wet OB 1968 maakt de Btw-richtlijn derhalve geen duidelijk onderscheid tussen vergoedingen in de vorm van een geldsom en vergoedingen voldaan in natura. Gezien het feit dat de omzetbelasting als algemene indirecte verbruiksbelasting de bestedingen van de consument probeert te treffen, is de keuze om te heffen over de vergoeding een logische. Immers, de bestedingen van de consument zijn in de regel een geldsom: de prijs die tussen twee of meerdere partijen wordt overeengekomen.

3.2 Subjectieve versus objectieve maatstaf

Art. 8 lid 2 Wet OB 1968 spreekt van ‘het totale bedrag’ en ‘de totale waarde’. Met beide begrippen wordt bedoeld op een bedrag of waarde uitgedrukt in geld²⁰. Immers, de verschuldigde belasting kan slechts worden berekend wanneer de maatstaf in geld wordt uitgedrukt. Relevant is hoe deze waarde dient te worden gewaardeerd. Twee verschillende waarderingswijzen treft men aan: een objectieve waardering en een subjectieve waardering van de maatstaf. Bij een objectieve waardering van de maatstaf dient de waarde van de vergoeding te worden vastgesteld aan de hand van de gangbare waarde in het economische verkeer, met andere woorden, een waarde die ‘at arms length’ is. Hiervan is sprake als de prestatie wordt gewaardeerd op het bedrag dat ter zake in rekening zou zijn gebracht indien de verkoper heeft getracht een zo hoog mogelijke prijs te bedingen en/of de koper heeft geprobeerd een zo laag mogelijke prijs te besteden²¹. Geen rekening wordt derhalve gehouden met de omstandigheden van beide partijen, dit in tegenstelling tot een subjectief uitgangspunt. Hierbij wordt

²⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Fed 2012, blz. 190.

²¹ J. Reugebrink, ‘Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?’, *WFR* 1973/654.

wél rekening gehouden met de omstandigheden van de presterende ondernemer en de afnemer: niet de werkelijke waarde van de prestatie, maar de in het concrete geval afgesproken prijs tussen partijen is doorslaggevend en die behoeft de facto niet per definitie gelijk te zijn aan een prijs die marktconform is.

3.2.1 De objectieve maatstaf

Art. 80 van de Btw-richtlijn somt verschillende mogelijkheden op wanneer lidstaten de normale waarde als maatstaf van heffing kunnen invoeren. Buiten deze opgesomde categorieën is het niet mogelijk voor lidstaten om de normale waarde toe te passen²². De in dit artikel opgesomde categorieën zien met name op het bestrijden van misbruik. Men neme als voorbeeld Art. 80 lid 1 sub a Btw-richtlijn. Dit artikel ziet op geval wanneer in gelieerde verhoudingen de afnemer geen volledig recht heeft op aftrek van voorbelasting en de tegenprestatie lager is dan de normale waarde. Wanneer men niet de objectieve waarde als maatstaf zou nemen, zou degene die presteert wel aftrek hebben van de btw op de in verhouding hoge kosten, maar zal deze slechts een laag bedrag aan btw afdragen, omdat de ontvangen vergoeding naar economische maatstaven te laag is. Nederland heeft tot nog toe weinig gebruik gemaakt van de mogelijkheid om een objectieve maatstaf in de wetgeving te implementeren. Art. 8 lid 4 sub a kan worden genoemd als voorbeeld aangaande het tegen een te lage vergoeding ter beschikkingstellen van de auto van de zaak. De keuze van Nederland om slechts spaarzaam gebruik te maken van de mogelijkheid om een objectieve maatstaf in te voeren, is naar mijn mening logisch. Immers, het rechtskarakter van de omzetbelasting in ogenschouw nemend, ligt de keuze voor een subjectieve maatstaf meer voor de hand dan een objectieve. Dit zal ik in de volgende paragraaf nader uitleggen. Tevens hebben ondernemers de zekerheid dat het in rekening gebrachte factuurbedrag de grondslag is waarover omzetbelasting wordt berekend.

3.2.2 De subjectieve maatstaf

Kijkend naar het rechtskarakter van de omzetbelasting ligt, zoals gezegd, de subjectieve waardering van de maatstaf voor de hand. Immers, met het oog op het belasten van het verbruik van de consument is niet relevant de prijs die economisch verantwoord is, maar de in concreto gedane uitgaven door de consument²³. De vergoeding dus als maatstaf voor het verbruik/de consumptie. Mijns inziens hanteert de wetgever inderdaad in beginsel een subjectieve waardering van de maatstaf. Dit komt tot uitdrukking in art. 8 lid 2 Wet OB 1968 tweede volzin: *‘Ingeval ter zake van de levering of de dienst meer wordt voldaan dan hetgeen in rekening is gebracht, komt in plaats daarvan in aanmerking hetgeen is voldaan’*. Relevant is derhalve hetgeen de afnemer feitelijk besteedt/uitgeeft. Wanneer minder wordt betaald dan door de ondernemer in rekening wordt gebracht, zal er nimmer een koopovereenkomst tot stand komen. Uitgangspunt is dus de subjectieve maatstaf. Steun voor dit

²² HvJ 26 april 2012, *Balkan and Sea Properties en Pravadinvest*, C-621/10 en C-129/11, V-N 2012/25.15.

²³ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Fed 2012, blz. 190.

uitgangspunt kan worden gevonden in het arrest van Glawe²⁴. Hierin werd een forfaitair geschatte vergoeding voor het gebruikmaken van speelautomaten van de hand gewezen. Van Hilten stelt echter ter discussie hoe subjectief ‘subjectief’ moet worden beoordeeld²⁵. In beginsel rechtvaardigt Van Hilten de conclusie dat de maatstaf van heffing in de omzetbelasting een subjectief karakter heeft (en mijn inziens terecht), maar zet hierbij wel enkele kanttekeningen. Als voorbeeld kan worden genoemd de situatie waarin een ondernemer prestaties verricht tegenover een dusdanig lage vergoeding, dat zij als ‘vrijgevigheid’ kan worden beschouwd. Uit de rechtspraak van het HvJ, de zaak *Commissie tegen Frankrijk*, kan worden geconcludeerd dat de te lage vergoeding niet in de heffing wordt betrokken, omdat geen sprake is van een vergoeding voor een economische activiteit²⁶. Vrijgevigheid en ‘iets economisch’ gaan kennelijk niet samen. Wat als vrijgevigheid moet worden beschouwd is niet duidelijk. Van Hilten legt het uit als ‘ontbloeit van zakelijke belangen’²⁷. Voorts concludeert Van Hilten dat het HvJ in het arrest niet zozeer een objectieve ondergrens aan de maatstaf heeft willen stellen, maar dat in eerste instantie moet worden beoordeeld of een activiteit al dan niet economisch is. Wanneer is vastgesteld dat de activiteit economisch is, dient de vergoeding, hoe laag ook, als maatstaf te gelden. Aan enige objectivering van de maatstaf wordt dus niet toegekomen.

3.3 Conclusie

Wanneer een ondernemer een belastbare handeling verricht, dient te worden vastgesteld hoeveel omzetbelasting deze moet voldoen. De heffingsgrondslag waarover de belasting wordt berekend is de vergoeding volgens art. 8 lid 1 Wet OB 1968. In lid 2 van hetzelfde artikel wordt een definitie gegeven van de vergoeding. Onderscheid wordt gemaakt tussen een vergoeding in de vorm van een geldsom en een vergoeding voldaan in natura. Wanneer sprake is van een geldsom wordt gesproken over ‘het totale bedrag’ en wanneer sprake is van een vergoeding in natura over ‘de totale waarde’. Beide begrippen doelen op een waarde uitgedrukt in een geldbedrag. Deze waarde kan enerzijds objectief en anderzijds subjectief worden gewaardeerd. Bij een objectieve waardering wordt geen rekening gehouden met de omstandigheden van beide partijen, maar wordt de waarde van de vergoeding vastgesteld op een waarde die marktconform is. Bij de subjectieve waardering wordt wel rekening gehouden met de omstandigheden en dienen de concrete uitgaven als maatstaf. Uitgangspunt in de omzetbelasting is de subjectieve maatstaf. Van de objectieve maatstaf wordt slechts spaarzaam gebruik gemaakt. Dit is mijns inziens in overeenstemming met het rechtskarakter van de omzetbelasting. Wanneer sprake is van een symbolische vergoeding, dient in eerste instantie te worden vastgesteld of er sprake is van een economische activiteit. Wanneer dit niet het geval is, wordt aan het ondernemerschap uit art. 7 Wet OB 1968 überhaupt niet toegekomen en kan de (symbolische)

²⁴ HvJ 5 mei 1994, Glawe, C-38/93.

²⁵ M.E. van Hilten, ‘De maatstaf van BTW heffing: Hoe subjectief is subjectief?’, *WFR* 1995/76.

²⁶ HvJ 21 september 1988, *Commissie tegen Frankrijk*, nr. 50/87, BNB 1994/306.

²⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Fed 2012, blz. 190.

vergoeding niet in de heffing worden betrokken. Wanneer er wel een economische activiteit is, dient de naar economische maatstaven te lage vergoeding 'gewoon' als maatstaf. Aan enige objectivering van de maatstaf wordt dus niet toegekomen en het subjectieve uitgangspunt van de omzetbelasting blijft intact.

Hoofdstuk 4: De vergoeding in natura

4.1 De vergoeding in natura algemeen

Uit hoofdstuk 3 is duidelijk geworden wat de maatstaf van heffing inhoudt en wat deze maatstaf in de omzetbelasting is. Tevens is ingegaan op de wijze waarop de vergoeding (de maatstaf) dient te worden gewaardeerd: dan wel op subjectieve wijze, dan wel op objectieve wijze (de normale waarde).

Uitgangspunt dat wordt gehanteerd is de subjectieve maatstaf (zie paragraaf 3.2). Art. 8 lid 2 Wet Ob maakt onderscheid tussen de vergoeding in de vorm van een geldsom en de vergoeding *niet* in de vorm van een geldsom, hetgeen een vergoeding in natura impliceert. Vergoedingen in natura moeten evenzeer in de omzetbelasting worden betrokken als vergoedingen in geld. Dit is logisch, een besteding kan immers ook in goederen of diensten worden voldaan door zowel een ondernemer als niet-ondernemer (consument). Tevens wordt zo vermeden dat belasting wordt ontlopen door de vergoeding in natura te doen. Wanneer een vergoeding in natura dient als tegenprestatie, impliceert dit op zijn beurt weer dat er sprake moet zijn van een ruilovereenkomst. Ondanks de vaststelling dat een subjectieve waardering van de vergoeding moet worden gehanteerd, zijn we er echter nog niet, zoals het volgende voorbeeld moge verduidelijken²⁸. Een ondernemer en een particulier gaan een ruilovereenkomst met elkaar aan: de ondernemer levert de particulier een potlood en de particulier verstrekt in ruil hiervoor een gum. De ondernemer schat de waarde van de gum hoger in dan de waarde van de potlood, anders was ze immers niet tot ruiling overgegaan. Voor de particulier geldt het tegenovergestelde. De vraag is nu welke waarde dient als maatstaf van heffing voor de omzetbelasting. Omdat de omzetbelasting het verbruik van de consument wil treffen, ligt het vanuit theoretisch perspectief voor de hand om de waarde die de gum heeft voor de particulier als maatstaf van heffing te nemen. Echter, uit praktisch oogpunt is deze manier niet de beste. De ondernemer zal immers de particulier moeten vragen welke waarde de in ruil verkregen goederen of diensten voor hem heeft. In de praktijk ligt dus voor de hand om bij de waardering van de vergoeding in natura, uit te gaan van de waarde die de vergoeding heeft voor de presterende ondernemer. Veel omtrent de maatstaf van heffing in geval de vergoeding in natura geschiedt, is door jurisprudentie uitgekristalliseerd. Uitgebreid zal in paragraaf 4.2 aandacht worden besteed aan deze jurisprudentie en de hieruitvloeiende criteria om de maatstaf van heffing te bepalen, indien de vergoeding in natura wordt voldaan. In paragraaf 4.3 zal worden getoetst of de waardering van de maatstaf van heffing van de vergoeding in natura, in overeenstemming is met het rechtskarakter van de btw. In paragraaf 4.4 zal in worden gegaan op de problemen die gepaard gaan met de bepaling van de maatstaf van heffing, indien de tegenprestatie in natura wordt voldaan. Tenslotte zal in paragraaf 4.5 een conclusie worden geformuleerd op basis van voorafgaande van dit hoofdstuk.

²⁸ Voorbeeld equivalent aan M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Fed 2012, blz. 196.

4.2 Jurisprudentie en criteria ter bepaling maatstaf in geval vergoeding voldaan in natura

4.2.1 De tegenprestatie in natura moet op geld waardeerbaar zijn

Het HvJ heeft verscheidene malen beslist over de waardering van de tegenprestatie in natura. In de Coöperatieve aardappelenbewaarplaats-zaak²⁹ was de situatie als volgt. De coöperatieve vereniging exploiteert een koelhuis, waarin de aardappelen van leden van de coöperatie konden worden opgeslagen. Elke aardappelteler die lid is, kon 1000 kg aardappelen opslaan per jaar per aandeelbewijs tegen een door de coöperatie vastgesteld en na afloop van het seizoen te betalen bedrag. Om redenen van financieel beleid was er geen bewaarloon in rekening gebracht en ontvangen van de leden. De inspecteur oordeelde echter dat er een tegenprestatie was, omdat door de gratis opslag het aardappeltelers' aandeel in het vermogen van de coöperatie daalde. Het HvJ stemde hier echter niet mee in. Zij oordeelde namelijk dat de waardedaling van het aandeel in het vermogen niet de vergoeding was voor de opslag, omdat die daling niet op geld waardeerbaar was. Gelijk aan het Glawe arrest, werd een geschatte waarde als maatstaf afgewezen. Conclusie uit dit arrest is mijns inziens dat de tegenprestatie in natura op geld waardeerbaar moet zijn, wil ze überhaupt kunnen dienen als maatstaf van heffing. Tevens dient er een rechtstreeks verband te bestaan tussen de levering van het goed en de verkregen tegenprestatie.

4.2.2 De subjectieve waardering van de maatstaf, beoordeeld door de presterende ondernemer.

Wanneer de tegenprestatie in natura op geld kan worden gewaardeerd, is nog niet helder of moet worden uitgegaan van de waarde die de tegenprestatie heeft voor de presterende ondernemer of voor de afnemer. In een uitspraak van het HvJ inzake Naturally yours Cosmetics (NYC) tegen de Engelse fiscus kwam hier meer duidelijkheid in.³⁰ NYC is groothandelaar in cosmetica. De producten werden geleverd aan zogeheten beautyconsultants. De consultants organiseerden 'house-party's' waarop NYC-producten werden verkocht. De party's werden gehouden in particuliere huizen bij zogenoemde hostesses. De beautyconsultants kochten de producten voor groothandelsprijzen van NYC en leverden die producten aan de gasten op de bijeenkomsten tegen door NYC vastgestelde adviesprijzen. De consultants werden voor de Engelse wet als ondernemers aangemerkt. Zij vielen vrijwel allen onder kleineondernemersregeling en hadden daardoor geen recht op aftrek van voorbelasting.³¹

De hostesses kregen voor hun bemoeienissen een zogenoemde dating gift. Die gift bestaat uit een pot crème. De normale prijs van de groothandel voor een dergelijke pot crème bedraagt ongeveer 10,14

²⁹ HvJ 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, C-154/80, *BNB* 1981/232.

³⁰ HvJ 23 november 1988, Naturally Yours, C-230/87, *Jur.* 1988, blz. 6365.

³¹ C.M. Ettema, J.P. Hulshof en G.J. van Slooten, *Wegwijs in de btw*, Amersfoort: Sdu fiscal en financiële uitgevers, 2008, blz. -.

UKL. Omdat de crème bestemd was om als dating gift aan de hostesses te worden geschonken, berekende NYC aan de consultants slechts 1,50 UKL. De Engelse inspecteur wilde btw heffen over 10,14 UKL met toepassing van de Engelse wet waarin staat: 'als een goed wordt geleverd zonder vergoeding of tegen een vergoeding die niet of niet geheel bestaat uit geld, wordt de vergoeding gesteld op de open marktwaarde'. NYC meent dat slechts kan worden geheven over de werkelijke prijs (1,50 UKL). Het HvJ pakte de zaak anders aan dan de partijen hadden gedacht. Het begon te onderzoeken of de diensten van de beautyconsultants, bestaande uit het zoeken van hostesses en het organiseren van de house-party's, op geld waardeerbare prestaties waren die NYC ontving in verband met de levering van de pot crème. In dit geval was die dienst van de consultants op geld waardeerbaar als zou komen vast te staan, dat zij het verschil tussen 1,50 UKL en ruim 10,14 UKL zouden moeten bijbetalen of de pot crème zouden moeten terugsturen, als de crème niet als dating gift zou worden gebruikt. Onder die omstandigheden moesten de diensten van de beautyconsultants worden gewaardeerd op het verschil tussen 10,14 UKL en 1,50 UKL: 8,64 UKL. In casu werd aan deze omstandigheden voldaan. Het HvJ meende derhalve *'dat de maatstaf van heffing de som is van de geldelijke tegenprestatie en de waarde van de door de wederverkoper verrichte dienst'*. De inspecteur in Engeland kon dus, zij het op andere gronden dan hij vermoedde, btw heffen over 10,14 UKL. Ik meen dat uit deze uitspraak volgt, dat als de prestatie in geld is vastgesteld, maar de afnemer de tegenprestatie niet in geld maar in natura voldoet, de tegenwaarde gelijk is aan het afgesproken geldbedrag. De waarde van de dienst van de consultants werd dus gesteld op de waarde die deze dienst voor de presterende groothandelaar had.

In het arrest Empire stores werd deze subjectieve waardering van de tegenprestatie in natura bevestigd³². Empire Stores hanteerde twee methodes ('formules') om klanten te werven. Ze bood enerzijds aan potentiële klanten een artikel aan, dat zij uit een lijst met verschillende artikelen konden kiezen en dat zonder bijbetaling werd geleverd ('formule 1'). Zij moesten daartoe in verband met hun kredietwaardigheid een formulier met inlichtingen over hun persoonlijke situatie invullen en zij moesten artikelen uit de catalogus hebben besteld dan wel een aanbetaling hebben gedaan. Anderzijds werden met als doel het werven van nieuwe klanten, reeds bestaande klanten ertoe aangespoord door middel van een zelf uit te kiezen lokartikel/geschenk toekomstige klanten aan te bevelen ('formule 2'). Onder beide formules voldeed Empire Stores btw over de prijs die zij zelf voor het betreffende lokartikel had betaald. De Engelse fiscus was van mening dat ten onrechte slechts over de kostprijs btw was afgedragen. In dit kader werden over de uitleg van de maatstaf van heffing in de Zesde richtlijn vragen aan het hof gesteld. Het HvJ oordeelde dat de maatstaf van heffing zo dient te worden uitgelegd, dat bij de levering van het lokartikel niet wordt uitgegaan van de verkoopprijs van de goederen aan een nieuwe klant, maar van de kostprijs van de goederen. De subjectieve waarde van de vergoeding in natura is derhalve de waarde die de leverancier toekent aan de diensten die hij in ruil wil

³² HvJ 2 juni 1994, Empire stores, C-33/93, FED 1995/502.

ontvangen. Deze waarde komt overeen met de som die hij hiervoor bereid is uit te geven: de aankoopprijs voor de leverancier. Tromp³³ heeft kritiek op de visie van het HvJ om de tegenprestatie te waarderen op de aankoopprijs. Tromp prefereert namelijk de verkoopprijs als benadering van de waarde van de tegenprestatie.

Eerder heeft de Hoge Raad zich in een gelijkwaardige zaak reeds uitgelaten³⁴. In deze zaak ging het om een BV die een boekenclub exploiteerde. Deze zond elk kalenderkwartaal een catalogus toe aan haar leden, waarin de door haar gevoerde boeken en grammofonplaten stonden. Tevens werden de leden aangemoedigd om de voordelen van het lidmaatschap bekend te maken onder vrienden en bekenden. Daarbij wordt vermeld dat wanneer een nieuw lid via een bestaand lid wordt aangemeld, dit laatste lid een keuze mag doen uit een aantal premies. De boekenclub noemt dit een cadeau. De vraag rijst nu of de boekenclub, dat in ruil voor het aanbrengen van een nieuw lid een artikel ‘cadeau’ geeft, een levering verricht tegen een vergoeding in natura. De Hoge Raad beantwoordde deze vraag bevestigend. De Hoge Raad zag de premie namelijk niet als een cadeau, maar vond dat tegenover de levering van het premieartikel een vergoeding stond; de waarde die kon worden toegekend aan de prestatie van degene die een nieuw lid aanbracht. Als maatstaf van heffing gold de prijs waarvoor de boekenclub het premieartikel had ingekocht. In lijn met het arrest van *Empire Stores*, wordt in dit arrest de tegenprestatie die wordt verricht, in dit geval het aanbrengen van nieuwe leden, dus gesteld op de waarde die deze tegenprestatie voor de presterende ondernemer heeft. Dit duidt op een bevestiging van de subjectieve waardering van de maatstaf, gezien vanuit het perspectief van de ondernemer.

Meer recent heeft het HvJ zich ook uitgelaten over een zaak waar een tegenprestatie in natura plaatsvond³⁵. Ten behoeve van het Bulgaarse Orfey Bulgaria EOOD vestigden in 2008 vier grondeigenaren een opstalrecht. Hierbij werd door partijen overeengekomen dat Orfey een gebouw mocht optrekken en eigenaar werd van bepaalde – van de door haar op te trekken – eenheden in het gebouw. Hierbij verbond Orfey zich er toe, om de plannen voor de realisatie van het gebouw op te stellen en alle kosten voor de bouw van het gebouw te dragen, tot het moment waarop het volledig was voltooid. Daarnaast werd overeengekomen dat de grondeigenaren bepaalde eenheden in het gebouw verkregen. Naar aanleiding van een controle stelde de Bulgaarse fiscus dat de normale waarde van de eenheden die aan de grondeigenaren waren toegekend, de maatstaf van heffing was. Voorts stelde de Bulgaarse fiscus, dat de btw over de bouwdiensten was verschuldigd vanaf het tijdstip waarop het opstalrecht werd gevestigd. Het Hof van Justitie EU oordeelde dat het niet in strijd met het EU-recht is, dat de btw over de bouwdiensten werd verschuldigd vanaf het tijdstip waarop het opstalrecht werd

³³ U.E. Tromp, ‘De klant is ondernemer!’, *BtwBrief nr. 6*, 1994.

³⁴ HR 18 december 1991, nr. 27.127, *BNB* 1992/182.

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

gevestigd, dus vóórdát de diensten werden verricht. Het Hof van Justitie EU stelde hier wel een aantal voorwaarden aan. Volgens het Hof van Justitie EU is het echter wel in strijd met het EU-recht dat de normale waarde van de geleverde goederen of de verrichte diensten de maatstaf van heffing van een handeling is, wanneer de tegenprestatie voor die handeling volledig uit goederen of diensten bestaat.

Samenvattend volgen uit de jurisprudentie mijns inziens de volgende criteria ter bepaling van de maatstaf, indien de vergoeding in natura wordt voldaan:

1: de tegenprestatie in natura moet op geld waardeerbaar zijn, wil ze kunnen dienen als maatstaf van heffing. Tevens moet een rechtstreeks verband bestaan tussen de levering van het goed/ het verrichten van de dienst en de tegenprestatie in natura. (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats);

2: als de prestatie in geld is vastgesteld, maar de afnemer de tegenprestatie niet in geld maar in natura voldoet, is de tegenwaarde gelijk aan het afgesproken geldbedrag³⁶. Daarbij moet de tegenprestatie in natura moet worden gewaardeerd vanuit het perspectief van de presterende ondernemer. (Naturally Yours Cosmetics);

3: als de tegenwaarde in natura op geld waardeerbaar is, maar er geen geldbedrag tussen partijen overeengekomen is, is het opgeofferde bedrag van de presterende ondernemer die goederen levert, de maatstaf van heffing. (Empire Stores, boekenclub).

4.3 Is de waardering van de maatstaf van de vergoeding in natura in overeenstemming met het rechtskarakter van de omzetbelasting?

Uit voorgaande jurisprudentie is gebleken dat een subjectieve maatstaf wordt gehanteerd van de vergoeding in natura. Er wordt daarom rekening gehouden met de feitelijke omstandigheden van beide partijen, hetgeen de objectieve waardering van de maatstaf ontbeert. Wanneer men het rechtskarakter van de omzetbelasting in het achterhoofd houdt, is de keuze voor een subjectieve maatstaf logisch. Immers, omdat de bestedingen van de consument geacht worden gelijk te zijn aan het verbruik van de consument, dient er een heffing plaats te vinden die de feitelijke bestedingen in de heffing betreft. Deze feitelijke bestedingen behoeven niet gelijk te zijn aan de prijs die de markt er voor wil betalen. Dit duidt erop dat de waardering van de maatstaf van de vergoeding inderdaad in overeenstemming is met het rechtskarakter van de btw. Echter, gebleken is dat de waardering van de tegenprestatie in natura geschiedt vanuit het perspectief van de presterende ondernemer. Niet de waarde die de afnemer toekent aan zijn tegenprestatie, maar de waarde die de ondernemer aan deze tegenprestatie toekent is relevant. Vanuit theoretisch perspectief vindt er hier frictie plaats tussen het rechtskarakter van de omzetbelasting en de waardering van de tegenprestatie in natura. Dit omdat vanuit theoretisch

³⁶ C.M. Ettema, J.P. Hulshof en G.J. van Slooten, *Wegwijs in de btw*, Amersfoort: Sdu fiscal en financiële uitgevers, 2008, blz. -.

perspectief de maatstaf van heffing de waarde zou moeten zijn die de vergoeding (de tegenprestatie in natura) voor de consument heeft. De consument is immers de besteder, zijn uitgave wordt in de heffing betrokken en het 'offer' van die uitgave kan uitsluitend door hem worden beoordeeld³⁷. De subjectieve waardering van de maatstaf, beoordeeld vanuit de ondernemer die de prestatie verricht, is echter de enige werkbare oplossing. Het is namelijk ondoenlijk de subjectieve waarde die de afnemer aan zijn prestatie toekent vast te stellen³⁸. Nu zullen beide subjectieve waarderingen, dus zowel vanuit de afnemer als de ondernemer beoordeeld, vrijwel aan elkaar gelijk zijn. Immers, als dit niet het geval was, zou men nooit tot een ruil zijn gekomen.

4.4 Problemen ter bepaling van de maatstaf van heffing indien tegenprestatie in natura wordt voldaan

Uit de rechtspraak is helder geworden hoe de maatstaf van heffing wordt vastgesteld, indien de tegenprestatie in natura wordt voldaan. In deze rechtspraak ging het met name om goederenleveringen van de ondernemer aan de afnemer. In dat geval is de inkoopprijs en daarmee de maatstaf van heffing, gemakkelijk vast te stellen. Lastiger is het wanneer de prestatie van de ondernemer bestaat uit de levering van een zelf vervaardigd goed, waarbij onder een zelf vervaardigd goed dient te worden verstaan: het voorbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. Er moet dus een *nieuw* goed ontstaan. Noodzakelijk is dat het nieuwe goed naar maatschappelijke opvattingen een andere functie heeft dan de functie die de verstrekte materialen hadden³⁹. In het geval van een zelf vervaardigd goed is er geen aankoopprijs die de ondernemer heeft betaald voor het zelf vervaardigde goed, dit goed bestond immers nog niet voordat hij het vervaardigde, nogal wiesdes. De aankoopprijs van dit goed kan derhalve niet dienen als maatstaf van heffing. Betekent dit nu dat geen omzetbelasting drukt op zelf vervaardigde goederen waartegenover een prestatie in natura staat? Naar ik meen luidt het antwoord op deze vraag ontkennend. Het schijnt mij toe dat, naar analogie van Empire Stores en de boekenclub, in dit geval de kostprijs van het vervaardigde goed als maatstaf van heffing moet worden gehanteerd. Hierbij neem ik aan dat de aankoopprijs van de lokartikelen, in de arresten van Empire Stores en de boekenclub, tevens de kostprijs van deze artikelen was. Een aankoopprijs van het zelf vervaardigde goed is niet aanwezig, maar een kostprijs uiteraard wel (de som van ingekochte materialen e.d.). Naast goederenleveringen van een al dan niet zelf vervaardigd goed, is er ook een mogelijkheid dat de ondernemer een dienst verricht waar een vergoeding in natura tegenover staat. De vraag rijst welk 'bedrag' in dit geval als maatstaf dient te gelden. Logisch is het om in dit geval de kostprijs van de dienst als maatstaf van heffing te nemen: de uitgaven die de ondernemer heeft moeten doen om tot de dienst te komen. Echter, deze uitgaven zijn in de praktijk zeer lastig vast te stellen, met name als het

³⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Fed 2012, blz. 196.

³⁸ S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A.J. van Doesem, O.L. Mobach, G.J. van Norden en C.A. Peeters, *Cursus belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013, blz. 187.

³⁹ HvJ, 14 mei 1985, Van Dijk's Boekhuis, C-139/84, BNB 1985/335.

om zeer arbeidsintensieve diensten gaat. Van Kesteren en Van Hilten menen dan ook dat aan een zekere objectivering van de maatstaf in dit geval niet kan worden ontkomen⁴⁰.

4.5 Conclusie

Uit de rechtspraak kan naar mijn mening geconcludeerd worden, dat de tegenprestatie in natura op geld waardeerbaar moet zijn, om te kunnen dienen als maatstaf van heffing. Daarbij moet sprake zijn van een rechtstreeks verband tussen de levering van het goed/ het verrichten van de dienst en de tegenprestatie in natura. Indien de prestatie in geld is vastgesteld, maar de afnemer de tegenprestatie niet in geld maar in natura voldoet, is de tegenwaarde gelijk aan het afgesproken geldbedrag. Daarbij dient de tegenprestatie te worden gewaardeerd vanuit het perspectief van de presterende ondernemer. Wanneer er geen geldbedrag tussen partijen overeengekomen is, is de situatie anders. In dit geval is het opgeofferde bedrag van de ondernemer die goederen levert de maatstaf van heffing.

Nu er een subjectieve waardering van de maatstaf wordt gehanteerd, is dit in beginsel in overeenstemming met het rechtskarakter van de omzetbelasting. Echter, omdat dit vanuit het perspectief van de presterende ondernemer gebeurt, is dit niet het geval. Uit praktisch oogpunt kan dit worden gerechtvaardigd, omdat het ondoenlijk is voor de presterende ondernemer om steeds te moeten nagaan welke waarde de afnemer toekent aan zijn prestatie. Wanneer door een ondernemer een zelf vervaardigd goed wordt geleverd/een dienst wordt verricht, in ruil voor een tegenprestatie in natura, dient naar analogie van Empire Stores en de boekenclub de kostprijs als maatstaf te dienen. Deze kostprijs is vaak moeilijk te bepalen, zeker als het gaat om arbeidsintensieve vervaardiging/diensten. Een zekere objectivering van de maatstaf zal derhalve optreden om de waarde te bepalen en moet naar mijn mening worden aanvaard.

⁴⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Fed 2012, blz.198.

Hoofdstuk 5: Algemene conclusie naar aanleiding van het onderzoek

5.1 Algemeen

In de thesis is onderzocht op welke wijze de maatstaf van heffing moet worden bepaald, wanneer de vergoeding wordt voldaan in natura. Dit is van evident belang om te weten hoeveel omzetbelasting is verschuldigd. Immers, de verschuldigde belasting hangt af van het van toepassing zijnde tarief, zoals dat volgt uit art. 9 Wet OB 1968 en de grondslag waarop dit tarief van toepassing is. Voorts is onderzocht of de wijze van bepaling van de maatstaf in deze situatie in overeenstemming is met het rechtskarakter van de omzetbelasting. De probleemstelling van de thesis luidt dan ook:

Op welke wijze dient de maatstaf van heffing te worden vastgesteld, mede in het licht van de (Europese) rechtspraak, indien de vergoeding voor een prestatie in natura wordt voldaan en is deze wijze in overeenstemming met het rechtskarakter van de omzetbelasting?

5.2 Op welke wijze dient de maatstaf van heffing te worden vastgesteld, mede in het licht van de (Europese) rechtspraak, indien de vergoeding voor een prestatie in natura wordt voldaan?

De heffingsgrondslag waarover de verschuldigde belasting wordt berekend, wordt aangeduid als de maatstaf van heffing. In de omzetbelasting is dit de vergoeding volgens art. 8 lid 1 Wet OB 1968. De vergoeding kan naast een geldsom, ook een tegenprestatie in natura zijn. Wanneer de vergoeding een geldsom is, is het vaak helder over welk bedrag de verschuldigde belasting berekend moet worden. Dit zijn namelijk de in het concrete geval gedane uitgaven door de afnemer. Hieruit blijkt dat een subjectieve waardering van de maatstaf als uitgangspunt moet worden genomen. Wanneer de vergoeding een tegenprestatie in natura is, is de vaststelling van de maatstaf moeilijker te bepalen. In een dergelijke situatie dienen de uit de rechtspraak ‘gefilterde’ criteria in acht te worden genomen. Uit deze rechtspraak komt naar voren dat de tegenprestatie in natura op geld waardeerbaar moet zijn, om te kunnen dienen als maatstaf van heffing. Daarbij moet sprake zijn van een rechtstreeks verband tussen de levering van het goed/ het verrichten van de dienst en de tegenprestatie in natura (Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats). Voorts kan worden geconcludeerd dat, indien de prestatie in geld is vastgesteld, maar de afnemer de tegenprestatie niet in geld maar in natura voldoet, de tegenwaarde gelijk is aan het afgesproken geldbedrag. Daarbij dient de tegenprestatie te worden gewaardeerd vanuit het perspectief van de presterende ondernemer (Naturally Yours Cosmetics). Tenslotte kan worden opgemaakt uit de rechtspraak dat wanneer er geen geldbedrag tussen partijen overeengekomen is, in dit geval het opgeofferde bedrag van de ondernemer die goederen levert de maatstaf van heffing is (Empire Stores, boekenclub).

5.3 Is deze wijze in overeenstemming met het rechtskarakter van de omzetbelasting?

Alvorens deze wijze van de bepaling van de maatstaf te kunnen toetsen aan het rechtskarakter, dient dit rechtskarakter eerst te worden besproken. Binnen de doctrine van de omzetbelasting bestaan veel uiteenlopende definities van het rechtskarakter van een heffingswet. Naar mijn mening dient uit het rechtskarakter zowel het beoogde subject als het beoogde object van de wet naar voren te komen. In de omzetbelasting is dit respectievelijk de consument en het verbruik van de consument. De consument is echter niet belastingplichtig voor de btw, dit is namelijk de ondernemer volgens art. 7 Wet OB 1968. Hieruit komt de wijze van heffing naar voren: een indirecte heffing. Omdat de omzetbelasting in beginsel alle uitgaven van de consument in de heffing betreft, is het tevens een algemene belasting. Concluderend stel ik dat de omzetbelasting een algemene verbruiksbelasting is, die op indirecte wijze wordt geheven. Tevens heb ik geconcludeerd dat uit de rechtspraak ‘gefilterde’ criteria eveneens een subjectief uitgangspunt naar voren komt. Echter, niet de waarde die de afnemer aan zijn vergoeding toekent, doch de waarde die de presterende ondernemer toekent aan de afnemers prestatie is relevant. Dit staat haaks op het rechtskarakter van de omzetbelasting, omdat ervan uitgegaan wordt dat louter de consument het ‘offer’ voor zijn uitgave/tegenprestatie kan bepalen. Uit praktisch oogpunt kan de waardering van de maatstaf, gezien vanuit de ondernemer echter worden gerechtvaardigd. Zoals gebruikelijk is met uitgangspunten, is ook het subjectieve uitgangspunt begrensd. Ik meen namelijk, dat als tegenover het verrichten van een dienst, dan wel het zelf vervaardigen van een goed, een vergoeding in natura staat, aan een objectivering van de maatstaf niet kan worden ontkomen. Dit, omdat de kostprijs van de dienst of het vervaardigde goed vaak lastig te bepalen is. Ook dit kan worden gerechtvaardigd, omdat moet worden voorkomen dat dergelijke prestaties van de ondernemer niet in de heffing worden betrokken.

Lijst van afkortingen

Art. - Artikel

Blz. - Bladzijde

BNB - Beslissingen in belastingzaken. Nederlandse Belastingrechtspraak

Btw - Belasting over de toegevoegde waarde

Btw-richtlijn - Richtlijn betreffende belasting over de toegevoegde waarde
(richtlijn 2006/112/EG: de Btw-richtlijn)

Diss. - Dissertatie

EU - Europese Unie

HvJ - Hof van Justitie van de Europese Unie

HR - Hoge Raad der Nederlanden

Nr. - Nummer

Wet OB 1968 - Wet op de omzetbelasting 1968

WFR - Weekblad Fiscaal Recht

Literatuur

Beelen e.a. 2013

S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A.J. van Doesem, O.L. Mobach, G.J. van Norden en C.A. Peeters, *Cursus belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013.

Braun 2002

K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 2002.

Ettema e.a. 2008

C.M. Ettema, J.P. Hulshof en G.J. van Slooten, *Wegwijs in de btw*, Amersfoort: Sdu fiscal en financiële uitgevers, 2008.

Van Hilten 1995

M.E. van Hilten, 'De maatstaf van BTW heffing: Hoe subjectief is subjectief?', *WFR* 1995/76.

Van Hilten en van Kesteren 2012

M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Fed 2012.

Van Kesteren 1994

H.W.M. van Kesteren, *fiscale rechtswil*, (diss. Leiden), Arnhem: Gouda Quint 1994.

Merkx 2011

M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw*, Deventer: Kluwer 2011.

Van Norden 2007

G.J. Van Norden, *Het concern in de BTW*, Deventer: Kluwer, 2007.

Ploeger 1972

L.F. Ploeger, 'Het verbruik in de omzetbelasting (I)', *WFR* 1972/5109.

Reugebrink 1973

J. Reugebrink, 'Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?', *WFR* 1973/654.

Terra 1984

B.J.J. Terra, *Omzetbelasting bij grensoverschrijdend verkeer*, Deventer: Kluwer 1984.

Tromp 1994

U.E. Tromp, 'De klant is ondernemer!', *BtwBrief nr. 6*, 1994.

Jurisprudentieregister

Europese jurisprudentie

HvJ 26 april 2012, Balkan and Sea Properties en Pravadinvest, C-621/10 en C-129/11, V-N 2012/25.15.

HvJ 5 mei 1994, Glawe, C-38/93.

HvJ 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, C-154/80, *BNB* 1981/232.

HvJ 23 november 1988, Naturally Yours, C-230/87, *Jur.* 1988, blz. 6365.

HvJ 2 juni 1994, Empire stores, C-33/93, *FED* 1995/502.

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

HvJ 14 mei 1985, Van Dijk's Boekhuis, C-139/84, *BNB* 1985/335.

HvJ 21 september 1988, Commissie tegen Frankrijk, C-50/87, *BNB* 1994/306.

Nationale jurisprudentie

HR, 11 maart 1992, *BNB* 1992/173, *FED* 1992/418.

HR 18 december 1991, nr. 27.127, *BNB* 1992/182.