

---

---

## **Normale waarde in de BTW-Richtlijn bij gelieerde verhoudingen**

---

---

**Door: Reinout Nelissen LL.M.  
2011/2012**

---

## Inhoudsopgave

<b>1. Inleiding .....</b>	<b>3</b>
<b>2. Maatstaf van heffing in de BTW-Richtlijn.....</b>	<b>5</b>
2.1. Inleiding.....	5
2.2. De hoofdregel en zijn uitzonderingen .....	5
2.3. Conclusie .....	6
<b>3. Normale waarde in andere belastingwetten .....</b>	<b>7</b>
3.1. Inleiding.....	7
3.2. Inkomstenbelasting.....	7
3.3. Vennootschapsbelasting .....	8
3.4. OESO Modelverdrag .....	9
3.5. Communautair Douanewetboek .....	10
3.6. Conclusie .....	12
<b>4. Normale waarde in de BTW-Richtlijn .....</b>	<b>13</b>
4.1. Historie.....	13
4.2. Considerans en parlementaire geschiedenis .....	14
4.3. Het beginsel van misbruik van recht .....	15
4.4. Conclusie .....	17
<b>5. Artikel 72 BTW-Richtlijn .....</b>	<b>18</b>
5.1. Inleiding.....	18
5.2. Eerste volzin (eerste definitie) .....	18
5.3. Tweede volzin (tweede definitie).....	21
5.4. Conclusie .....	24
<b>6. Artikel 80 BTW-Richtlijn .....</b>	<b>25</b>
6.1. Inleiding.....	25
6.2. Eerste lid .....	25
6.3. Tweede lid.....	29
6.4. Derde lid.....	29
6.5. Conclusie .....	29
<b>7. Conclusie en richtlijnvoorstel.....</b>	<b>30</b>
<b>Literatuurlijst .....</b>	<b>33</b>

## 1. Inleiding

“Zij zijn groot en ik is klein, en da's niet eerlijk, o nee”, zei het zwarte kuikentje Calimero, waarmee hij aangaf het gevoel te hebben door zijn kleine omvang ten opzichte van een ander niet serieus te worden genomen.

BTW-specialisten herkennen dit calimerocomplex ten opzichte van hun grote broer, de Vpb-ers, denk ik wel. Ik vermoed dat dit ook een belangrijke reden is waarom zij dikwijls laten weten hoe groot de BTW-opbrengsten wel niet zijn (het liefst in vergelijking met die van de Vpb).<sup>1</sup>

Maar is dit wel iets om trots op te zijn?<sup>2</sup> Hoe groter de BTW-opbrengsten, hoe minder goed de BTW-specialist immers zijn werk heeft gedaan. Dit besef begint mijns inziens langzaamaan ook door te dringen bij BTW-ers getuige de toename van de arresten inzake misbruik van recht en *fraus legis* in de BTW. Ook de BTW-er slaat dus kennelijk aan het structureren naast zijn (belangrijke) risicobeheersende taak.

In de Zesde Richtlijn<sup>3</sup> is in 2006<sup>4</sup> al geanticipeerd op deze “aha-erlebnis” van de BTW-specialist. Toen is namelijk een bepaling ingevoerd waardoor lidstaten konden afwijken van de subjectieve vergoeding als maatstaf van heffing wanneer door middel van kunstmatige constructies BTW-voordelen werden behaald. De “normale waarde” werd dan de maatstaf van heffing. In de BTW-Richtlijn<sup>5</sup> is dit vastgelegd in artikel 80.

Ik voorspel dat over een aantal jaren de normale waarde als maatstaf van heffing in gelieerde verhoudingen eerder regel dan uitzondering zal zijn in de EU in gevallen van belastingfraude dan wel -ontwijking.<sup>6</sup> Dit zal enerzijds zijn oorzaak vinden in de

---

<sup>1</sup> In 2009 was in de lidstaten de opbrengst van de BTW gemiddeld 17% van de totale belastingopbrengsten (inclusief sociale premies). Die van de Vpb was 5%. Zie “Taxation trends in the European Union”, Eurostat, 2011 edition.

<sup>2</sup> Dat BTW-ers hier trots op zijn blijkt bijvoorbeeld uit de volgende zinsnede: “De ware koningin der belastingen” uit “De ware koningin der belastingen, opstellen aangeboden aan prof. Mr. J. Reugebrink ter gelegenheid van zijn 25-jarig ambtsjubileum”.

<sup>3</sup> Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

<sup>4</sup> Zie “Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen”. Vóór deze wijzigingsrichtlijn was het alleen mogelijk om de normale waarde toe te passen in gelieerde verhoudingen middels het aanvragen van een derogatiebeschikking.

<sup>5</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

<sup>6</sup> Op dit moment heeft bijna de helft van de lidstaten de kan-bepaling van artikel 80 BTW-Richtlijn geïmplementeerd. Nederland heeft al reeds lange tijd een wetsvoorstel op de plank liggen. Zie kamerstukken 30 061, vergaderjaar 2004-2005, “Wijziging van de Wet op de

huidige economische crisis. Lidstaten zullen op zoek gaan naar mogelijkheden om hun belastingopbrengsten te vergroten. Het invoeren van een anti-misbruik bepaling zal dan veruit de voorkeur hebben boven een politiek gevoeliger maatregel zoals het afschaffen van het verlaagd tarief of de vrijstellingen. Anderzijds denk ik dat lidstaten het leerstuk van misbruik van recht niet toereikend genoeg zullen vinden om kunstmatige constructies afdoende te bestrijden. Daarnaast is het nog maar de vraag in hoeverre dit leerstuk nog mogelijkheden biedt naast artikel 80 en 395 BTW-Richtlijn.

Vanwege die mogelijke ontwikkeling zal in deze verhandeling de “normale waarde” regeling in gelieerde verhoudingen, zoals opgenomen in de BTW-Richtlijn, nader geanalyseerd gaan worden. Tevens zal ik een poging doen om deze aan te passen waardoor onduidelijkheden worden weggenomen en zij beter aansluit bij haar doel. Dit voorstel zou dan eveneens als basistekst kunnen dienen voor de lidstaten die artikel 80 BTW-Richtlijn in hun nationale wet wensen te implementeren.

In hoofdstuk 2 zal eerst kort ingegaan worden op de maatstaf van heffing in de BTW-Richtlijn. Daarna zal in hoofdstuk 3 inzicht worden gegeven in het “normale waarde” begrip in de directe belastingen en douaneheffingen. In hoofdstuk 4 komt dan de totstandkoming van dit begrip in de BTW-Richtlijn aan de orde. Vervolgens zullen artikel 72 en 80 BTW-Richtlijn in detail geanalyseerd worden, om ten slotte in hoofdstuk 7 met een richtlijnvoorstel te komen dat tevens als basis implementatietekst kan dienen voor de lidstaten.

---

omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met een aanpassing op enkele onderdelen”.

## 2. Maatstaf van heffing in de BTW-Richtlijn

### 2.1. Inleiding

De maatstaf van heffing in de BTW-Richtlijn is van belang omdat de hoogte van de BTW daarvan afhankelijk is. De BTW is namelijk een percentage van die maatstaf van heffing.<sup>7</sup>

### 2.2. De hoofdregel en zijn uitzonderingen

De hoofdregel in de BTW-Richtlijn is dat de maatstaf van heffing de tussen partijen overeengekomen vergoeding is.<sup>8</sup> De werkelijke waarde van de prestatie is dus niet van belang. Die subjectieve maatstaf van heffing komt voort uit het rechtskarakter van de BTW. De BTW is immers een verbruiksbelasting welke beoogt het consumptieve verbruik te belasten.

Op deze hoofdregel bestaat voor bepaalde specifieke handelingen een aantal uitzonderingen. Zo is in artikel 74 en 76 BTW-Richtlijn bepaald dat de maatstaf van heffing niet de vergoeding maar de aankoop- of kostprijs is. Het gaat hier dan om handelingen zoals het onttrekken van goederen voor privédoeleinden en het overbrengen van goederen naar een andere lidstaat. In artikel 75 en 77 BTW-Richtlijn worden respectievelijk de gemaakte kosten en de normale waarde als de maatstaf van heffing aangemerkt. Het moet dan gaan om bijvoorbeeld bedrijfsgoederen die voor privédoeleinden worden gebruikt en het voor bedrijfsdoeleinden verrichten van diensten.

Daarnaast is in artikel 80 - 82 BTW-Richtlijn een drietal *facultatieve* uitzonderingen opgenomen. Zo kunnen lidstaten op grond van artikel 80 BTW-Richtlijn bepalen dat in bepaalde gelieerde verhoudingen de normale waarde de maatstaf van heffing is.<sup>9</sup> In artikel 81 en 82 BTW-Richtlijn is voor kunstvoorwerpen en beleggingsgoud een mogelijkheid opgenomen om van de hoofdregel af te wijken.

Verder is in artikel 78 en 79 BTW-Richtlijn nog bepaald welke elementen wel (zoals belastingen, met uitzonderingen van de BTW, en bijkomende kosten) en welke niet (zoals een korting voor vooruitbetaling) in de maatstaf van heffingen dienen te worden opgenomen.

---

<sup>7</sup> Zie artikel 96 en 99 BTW-Richtlijn.

<sup>8</sup> Zie artikel 73 BTW-Richtlijn.

<sup>9</sup> Zie voor een gedetailleerde analyse van deze bepaling hoofdstuk 6.

### 2.3. Conclusie

Het uitgangspunt in de BTW-Richtlijn is dat de subjectieve vergoeding de maatstaf van heffing is. Echter, in bepaalde specifieke situaties moet of kan hiervan worden afgeweken. Dit doet zich bijvoorbeeld voor bij transacties tussen gelieerde partijen, waar de normale waarde als de maatstaf van heffing kan worden aangemerkt.

### **3. Normale waarde in andere belastingwetten**

#### **3.1. Inleiding**

Omdat het begrip normale waarde nog relatief jong is in de BTW-Richtlijn is het interessant om eerst eens te kijken hoe in andere belastingen wordt omgegaan met onzakelijke prijzen in gelieerde verhoudingen. In de Nederlandse inkomsten- en vennootschapsbelasting bijvoorbeeld kent men een soortgelijk begrip al sinds het begin van de 20<sup>ste</sup> eeuw. En ook in internationaal verband is men al lang bekend met een dergelijk begrip.

Inzicht in hoe andere belastingwetten omgaan met niet-normale (onzakelijke) vergoedingen in gelieerde verhoudingen kan interessant zijn voor de analyse van de normale waarde regeling in de BTW-Richtlijn. Hierna zal ik daarom kort ingaan op het normale waarde begrip, of equivalent daarvan, in de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting, het OESO modelverdrag en het communautair douanewetboek.

#### **3.2. Inkomstenbelasting**

In de inkomstenbelasting kennen we in de ondernemerssfeer sinds lange tijd het concept van de totaalwinst.<sup>10</sup> Op grond van dit concept, dat een objectief karakter heeft, moet de winst worden bepaald aan de hand van de waarden in het economisch verkeer ongeacht enig oordeel of inzicht van de ondernemer. Onzakelijke elementen dienen dan ook te worden geëlimineerd. In de privé sfeer is de totaalwinstgedachte echter niet van toepassing en dient uitgegaan te worden van de werkelijke vergoeding.

In de jaren vijftig van de vorige eeuw zag men daarom in de inkomstenbelasting veel structuren waarin gespeeld werd met de hoogte van vergoedingen om zo belastingvoordelen te behalen. Een ondernemer van wie de zoon in zijn onderneming werkte, betaalde bijvoorbeeld een lagere dan zakelijke vergoeding voor de arbeid. Op grond van de totaalwinstgedachte in de inkomstenbelasting kon de ondernemer de zakelijke vergoeding van zijn winst aftrekken, terwijl slechts de lagere werkelijke vergoeding bij de zoon belast was als inkomsten uit arbeid. In de kostenarresten heeft de Hoge Raad dit lek echter gerepareerd door te bepalen dat in een dergelijke situatie slechts de werkelijk betaalde kosten bij de onderneming aftrekbaar zijn.<sup>11</sup> Met dit oordeel maakte de Hoge Raad een inbreuk op het totale winstbegrip.

---

<sup>10</sup> Artikel 3.8 Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 7 Wet op de inkomstenbelasting 1914 en 1964 en artikel 8 Besluit inkomstenbelasting 1941.

<sup>11</sup> Zie BNB 1955/223, BNB 1958/116, BNB 1959/51 en BNB 1959/386.

Door de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 hebben de kostenarresten hun belang enigszins verloren. Op grond van het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden<sup>12</sup> wordt namelijk een groot deel van de in persoonlijke sfeer vallende handelingen met gelieerde ondernemingen/vennootschappen gelijkgesteld met een onderneming. Hierdoor vallen dergelijke handelingen onder het winstregime waardoor ook het totaalwinstconcept op die handelingen van toepassing is.

Wat nog opvalt bij het resultaat uit overige werkzaamheden is dat hier in het beginsel alleen handelingen met ondernemingen/vennootschappen van verbonden personen (zoals een partner of minderjarig kind) onder vallen. Echter, wanneer het gaat om handelingen die niet "normaal" zijn wordt de kring van verbonden personen uitgebreid.<sup>13</sup> In de Memorie van Toelichting wordt aangegeven dat de ratio hiervan is om in gevallen waarin geen sprake is van normale, zakelijke, verhoudingen de belastingheffing te laten verlopen volgens de regels van het winstregime.<sup>14</sup>

### 3.3. Vennootschapsbelasting

In de vennootschapsbelasting wordt voor het bepalen van de winst van een vennootschap verwezen naar de totaalwinstgedachte in de inkomstenbelasting.<sup>15</sup> Ook hier geldt dus het uitgangspunt dat de winst wordt bepaald aan de hand van de waarden in het economisch verkeer en dat onzakelijke vergoedingen dienen te worden gecorrigeerd. Dit is ook bevestigd in de jurisprudentie.<sup>16</sup>

Op dit objectieve uitgangspunt is echter wel een uitzondering gemaakt door de Hoge Raad. Bepaald is namelijk dat wanneer een particuliere aandeelhouder bij de handeling betrokken is van de werkelijke vergoeding moet worden uitgegaan bij het vaststellen van de winst van een vennootschap.<sup>17</sup> De ratio achter dit oordeel van de Hoge Raad vloeit voort uit het niet van toepassing zijn van de totaalwinstgedachte in de privésfeer.<sup>18</sup> Als voorbeeld kan worden genoemd een particuliere aandeelhouder die een lening verstrekt aan zijn vennootschap met een werkelijke vergoeding die lager is dan een zakelijke vergoeding zou zijn. Op grond van de totaalwinstgedachte zou nu de (hogere) zakelijke rente aftrekbaar zijn bij de vennootschap, terwijl slechts de (lagere) werkelijke rente belast is bij de particuliere aandeelhouder. Echter, op

---

<sup>12</sup> Afdeling 3.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

<sup>13</sup> Artikel 3.91 en 3.92 lid 3 Wet inkomstenbelasting 2001.

<sup>14</sup> Zie kamerstukken 27 466, nr. 3, p. 49, Veegwet IB 2001, Memorie van Toelichting. Zie in dit verband ook Prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis, 'Eerste jurisprudentie met betrekking tot de tbs regeling in de inkomstenbelasting', WFR 2008/543 waarin wordt ingegaan op de verhouding tussen de wettekst en de ratio van de ongebruikelijke ter beschikking stelling.

<sup>15</sup> Artikel 8 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

<sup>16</sup> Zie o.a. BNB 1978/252 (het Zweedse grootmoederarrest).

<sup>17</sup> BNB 1986/293, BNB 1986/294, BNB 1986/295 en BNB 1986/296.

<sup>18</sup> Zie ook paragraaf 3.2.



basis van de uitspraak van de Hoge Raad is slechts de werkelijke (onzakelijke) rente aftrekbaar bij de vennootschap.

Sinds 2002 is het uitgangspunt van de totaalwinstgedachte in de wet verankerd. In artikel 8b Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna “Wet op de Vpb”) is opgenomen dat wanneer sprake is van transacties tussen gelieerde lichamen<sup>19</sup> de winst van die lichamen op zakelijke (at arm’s length) wijze moet worden vastgesteld. Met deze codificatie is geprobeerd aan te sluiten bij artikel 9 van het OESO Modelverdrag (zie hierna).

### 3.4. OESO Modelverdrag

Door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna “OESO”) is een modelverdrag voor inkomen en kapitaal opgesteld om de problemen die ontstaan rond internationaal juridisch dubbele belastingheffing<sup>20</sup> uniform op te lossen (het “OESO Modelverdrag”). Dit modelverdrag en het bijbehorende commentaar wordt door vele landen gebruikt als leidraad bij het sluiten en uitleggen van belastingverdragen.

In artikel 9 van dit modelverdrag is opgenomen dat wanneer transacties tussen gelieerde ondernemingen<sup>21</sup> niet op zakelijke voorwaarden plaatsvinden, de winst moet worden bepaald als ware zakelijke voorwaarden van toepassing (het arm’s-lengthbeginsel). Hoe die zakelijke voorwaarden moeten worden bepaald, is uitgewerkt door de OESO in het commentaar bij artikel 9 en de ‘Richtlijnen voor verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingdiensten’ (hierna “OESO-richtlijnen”).

Dit arm’s-lengthbeginsel maakt deel uit van de Nederlandse fiscale rechtsorde via het ruime totaalwinstbegrip van artikel 3.8 Wet inkomstenbelasting 2001. In beginsel zijn de OESO-richtlijnen daarmee direct toepasbaar in Nederland via dit artikel.<sup>22</sup>

De OESO-richtlijnen omschrijven zeer uitvoerig welke methoden gehanteerd kunnen worden om de zakelijke voorwaarden van een concerntransactie (levering of dienst) te kunnen bepalen. Deze methoden zijn de volgende:

---

<sup>19</sup> Lichamen zijn gelieerd wanneer (i) een lichaam, onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van een ander lichaam, of (ii) een zelfde persoon, onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van het ene en het andere lichaam (zie artikel 8b lid 1 en 2 Wet op de Vpb).

<sup>20</sup> Onder juridisch dubbele belastingheffing wordt verstaan de situatie waarbij één subject door meerdere landen in de belastingheffing wordt betrokken.

<sup>21</sup> Zie artikel 9 OESO Modelverdrag waar wordt aangegeven wanneer ondernemingen gelieerd zijn. De Vpb kent een vrijwel identieke uitleg, zie paragraaf 3.3.

<sup>22</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën 30 maart 2001, nr IFZ2001/295.

- *Comparable uncontrolled price methode*  
De prijs van een concerntransactie wordt vergeleken met de prijs voor soortgelijke transacties onder vergelijkbare omstandigheden in een vrije markt. Wanneer deze methode toegepast kan worden dan heeft zij de voorkeur boven de andere.
- *Resale price methode*  
In deze methode zijn er goederen door een vennootschap ingekocht van een gelieerde partij en vervolgens verkocht aan een derde voor de marktprijs. De prijs voor de inkoop in concernverband wordt bepaald door de verkoopprijs aan de derde te verminderen met de verkoopkosten en een passende arm's length winstmarge.
- *Cost plus methode*  
Aan de kosten voortvloeiende uit een concerntransactie wordt een passende arm's length winstopslag toegevoegd.
- *Profit split methode*  
De totale concernwinst van een transactie wordt tussen de gelieerde vennootschappen verdeeld op een wijze die een arm's length situatie zoveel mogelijk benadert.
- *Transactional net margin methode*  
De nettowinstmarge (dit is de winst voor belastingen, interest en buitengewone baten en lasten) bij een concerntransactie wordt vergeleken met de nettowinstmarge die een derde behaalt op vergelijkbare transacties. Hierbij dient de derde onder vergelijkbare omstandigheden te opereren en vergelijkbare functies uit te oefenen.

Ik wijs hier ook nog op het EU Arbitrage Verdrag<sup>23</sup> waarin op Europees niveau het arm's-lengthbeginsel en het oplossen van problemen tussen lidstaten hieromtrent is vastgelegd.

### 3.5. Communautair Douanewetboek

Douanerechten worden in de EU berekend over de douanewaarde van de in te voeren goederen. Hierbij is het uitgangspunt dat de douanewaarde gelijk is aan de werkelijke vergoeding onder de voorwaarde dat deze vergoeding niet aanzienlijk is beïnvloed.

In gelieerde verhoudingen<sup>24</sup> wordt echter geacht sprake te zijn van een dergelijke beïnvloeding. Dit betekent dat in gelieerde verhoudingen de werkelijke vergoeding

---

<sup>23</sup> Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/436/EEG).

<sup>24</sup> Op grond van artikel 143 TCDW worden partijen als gelieerd beschouwd indien a) zij functionaris of directeur zijn van elkaars zaken; b) zij door de wettelijke bepalingen worden erkend als in zaken verbonden; c) zij werkgever en werknemer zijn; d) enig persoon, hetzij

slechts als douanewaarde kan worden gebruikt indien kan worden aangetoond dat de gelieerdheid geen invloed op deze vergoeding heeft gehad.<sup>25</sup>

Wanneer niet kan worden aangetoond dat de prijs niet is beïnvloed door de gelieerdheid, dan dienen de volgende alternatieve methoden te worden toegepast om tot de douanewaarde te komen.<sup>26</sup>

- *Transactiewaarde van identieke goederen*  
Hierbij wordt de douanewaarde bepaald aan de hand van de waarde van goederen die in alle opzichten (bijvoorbeeld uiterlijk, inhoud, kwaliteit, land van voortbrenging) gelijk zijn aan de ingevoerde goederen en die op (nagenoeg) hetzelfde tijdstip zijn ingevoerd.
- *Transactiewaarde van soortgelijke goederen*  
Bij deze methode gaat het om de waarde van goederen die niet in alle opzichten gelijk zijn aan de ingevoerde goederen maar die wel grote gelijkenissen vertonen en die op (nagenoeg) hetzelfde tijdstip zijn ingevoerd.
- *Terugrekenmethode*  
De prijs van de goederen bij verkoop in de EU aan een derde direct volgend op de invoer wordt als basis genomen. Van deze prijs worden vervolgens bepaalde kosten (bijvoorbeeld kosten van vervoer, verzekering en invoerrechten) en een winststopslag af gehaald om tot de douanewaarde van de goederen te komen.
- *Berekende waarde*  
Hierbij wordt de douanewaarde bepaald door uit te gaan van de productiekosten van de goederen die worden ingevoerd en hierbij bepaalde kosten (bijvoorbeeld kosten van vervoer en verzekering) en een winststopslag op te tellen.
- *Redelijke middelen*  
Bij deze methode worden voor het vaststellen van de douanewaarde de voorafgaande methoden nog een keer doorgelopen maar dan met een zekere mate van redelijke soepelheid.

---

rechtstreeks of zijdelings, 5 % of meer van het stemgerechtigde uitstaande kapitaal of aandelen van beiden bezit, controleert of houdt; e) één van hen de ander, rechtstreeks of zijdelings, controleert; f) beiden, rechtstreeks of zijdelings, worden gecontroleerd door een derde persoon; g) zij samen, rechtstreeks of zijdelings, een derde persoon controleren, of h) zij behoren tot dezelfde familie. Personen worden slechts geacht leden te zijn van dezelfde familie indien zij op een van de volgende wijzen met elkaar bloed- of aanverwant zijn: a) echtgenoot en echtgenote; b) ouder en kind; c) broers en zusters (of halfbroers en halfzusters); c) grootouder en kleinkind; d) oom of tante en neef of nicht (oomzeggers); e) schoonouder en schoondochter of schoonzoon; f) zwagers en schoonzusters.

<sup>25</sup> Zie artikel 29 CDW.

<sup>26</sup> Zie artikel 30 en 31 CDW en Titel V TCDW. Hierbij merk ik nog op dat de volgorde van de alternatieven aangehouden moet worden. Wanneer dus op basis van het eerste alternatief een douanewaarde vastgesteld kan worden, dan wordt niet meer toegekomen aan de andere methoden.

De douanewaarde is alleen relevant voor goederen en niet voor diensten. Dit komt omdat er geen sprake kan zijn van de invoer van diensten in de EU. Men ziet dan ook dat de methoden op basis waarvan de douanewaarde wordt vastgesteld specifiek zijn geschreven voor goederen.

In de BTW is de douanewaarde ook van belang. Bij invoer wordt namelijk voor het bepalen van de maatstaf van heffing aangesloten bij deze waarde.<sup>27</sup> De zuivere subjectieve maatstaf van heffing van de BTW wordt hier dus enigszins losgelaten.

### 3.6. Conclusie

In alle hiervoor besproken belastingwetten worden onzakelijke, niet-normale, prijzen tussen gelieerde partijen in de meeste gevallen gecorrigeerd naar de zakelijke, normale, prijzen. In dit kader lijkt de normale waarderegeling in de BTW-Richtlijn dan ook geen vreemde eend in de bijt. Bij invoer wordt in de BTW zelfs al aansluiting gezocht bij de “normale waarde” van de douane.

Hoe die correctie naar normale waarde dan plaatsvindt kan per belastingmiddel verschillen. In de meeste EU landen is (nog) geen sprake van harmonisatie op dit gebied.<sup>28</sup> Dat het bepalen van die waarde zeker niet gemakkelijk is, blijkt wel uit alle richtlijnen die hierover verschenen zijn en de behoefte van de praktijk aan specialisten op dit gebied.

---

<sup>27</sup> Zie artikel 85 BTW-Richtlijn.

<sup>28</sup> Richard T. Ainsworth, “Transfer Pricing in VAT/GST vs Direct Taxation: A paper on the topic of relations between associated companies”, Boston University School of Law Working Paper No. 09-02.

## 4. Normale waarde in de BTW-Richtlijn

### 4.1. Historie

Om belastingfraude of -ontwijking te voorkomen konden lidstaten op grond van artikel 27 van de oude Zesde Richtlijn 77/388/EEG (hierna “Zesde Richtlijn”), met goedkeuring van de Raad, van de bepalingen van deze richtlijn afwijken. Door een aantal lidstaten was van deze mogelijkheid gebruik gemaakt door in gelieerde verhoudingen af te wijken van de maatstaf van heffing van artikel 11 van de Zesde Richtlijn. In plaats van de door partijen overeengekomen prijs werd nu de marktprijs als maatstaf van heffing genomen. Zie bijvoorbeeld het besluit van de Raad van 21 mei 1987, nr PB L 132, waarin was bepaald dat het Verenigd Koninkrijk bij familiale, juridische of economische banden tussen partijen de marktprijs als tegenprestatie kon aanmerken.<sup>29</sup> In de meeste van deze besluiten werd echter aangesloten bij het vanaf het begin in de Zesde Richtlijn opgenomen “normale waarde” begrip.<sup>30</sup>

Dit “normale waarde” begrip was oorspronkelijk in de Zesde Richtlijn opgenomen om de maatstaf van heffing bij verrichtingen in eigen bedrijf te bepalen indien lidstaten dit als een dienst hadden aangemerkt op grond van artikel 6 lid 3 van de Zesde Richtlijn.<sup>31</sup> Het begrip was dus in eerste instantie bedoeld om de waarde van een interne dienst te bepalen en niet de waarde van een transactie tussen gelieerde partijen.<sup>32</sup>

Door de artikel 27 Zesde Richtlijn-verzoeken die de lidstaten indienden werd duidelijk dat er behoefte was aan maatregelen om belastingfraude en -ontwijking aan te pakken. Om de omslachtige procedure van artikel 27 te voorkomen en om iedere lidstaat de mogelijkheid te geven haar belastingfraude en -ontwijking aan te pakken<sup>33</sup>, is op 24 juli 2006 de Zesde Richtlijn gewijzigd.<sup>34</sup>

---

<sup>29</sup> Zie ook de volgende beschikkingen van de Raad: 89/534/EEG, 2004/736/EG, 2005/259/EG, 2006/181/EG, 2006/387/EG en 2006/389/EG

<sup>30</sup> Zie artikel 11 A lid 1 tweede alinea van de Zesde Richtlijn: Als “normale waarde” van een dienst wordt beschouwd het bedrag dat een ontvanger, in de handelsfase waarin de handeling wordt verricht, bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige dienstverrichter in het binnenland op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht, om de desbetreffende dienst te verkrijgen.

<sup>31</sup> Zie bijvoorbeeld artikel 4 lid 3 Wet op de omzetbelasting 1968.

<sup>32</sup> Ik merk hierbij nog op dat het normale waarde begrip ook van toepassing was bij de invoer van goederen, zie artikel 11 B lid 1, laatste alinea, Zesde Richtlijn.

<sup>33</sup> Zie “Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en –ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen”, celex-nummer 52005PC0089 (hierna “Voorstel tot wijziging van de Zesde Richtlijn ter bestrijding van belastingfraude en –ontwijking”).

<sup>34</sup> Zie “Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter

Met deze wijziging is artikel 11 Zesde Richtlijn aangepast zodat lidstaten in gelieerde verhoudingen de normale waarde als maatstaf van heffing konden aanwijzen.<sup>35</sup> Tevens is de definitie van het begrip normale waarde gewijzigd.<sup>36</sup>

Bij het omzetten van de Zesde Richtlijn in de BTW-Richtlijn heeft er een summiere tekstuele wijziging plaatsgevonden. Hierbij is evenwel beoogd geen materiële wijzigingen in de wetgeving aan te brengen.<sup>37</sup> In de BTW-Richtlijn zijn de definitie van het begrip normale waarde en de toepassing van dit begrip in gelieerde verhoudingen ondergebracht in respectievelijk artikel 72 en 80.<sup>38</sup>

## 4.2. Considerans en parlementaire geschiedenis

In de considerans van de BTW-Richtlijn zijn met name twee overwegingen van belang. De eerste is overweging 25 waarin staat dat de maatstaf van heffing moet worden geharmoniseerd opdat de toepassing van de BTW in alle lidstaten tot vergelijkbare resultaten leidt. De tweede is overweging 26 waarin is opgenomen dat lidstaten in bepaalde welomschreven omstandigheden zich moeten kunnen uitspreken over de waarde van transacties om te voorkomen dat zij, door middel van het inschakelen van verbonden partijen, belastinginkomsten derven.

Ik meen dat deze overwegingen enigszins met elkaar conflicteren. Enerzijds moet de maatstaf van heffing worden geharmoniseerd, anderzijds dienen lidstaten in bepaalde gevallen de mogelijkheid te hebben om de maatstaf van heffing zelf vast te stellen. Voor het harmonisatieproces was het mijns inziens daarom beter geweest wanneer overweging 26 niet was opgenomen.<sup>39</sup>

Hoe het ook zij, uit overweging 26 kan worden afgeleid dat een lidstaat de normale waarde slechts kan toepassen in bepaalde duidelijk omschreven omstandigheden met als doel te voorkomen dat belastinginkomsten worden gederfd.

In de considerans van de totstandkomings-Richtlijn 2006/69/EG is overweging 26 van de BTW-Richtlijn ook opgenomen. Daarnaast is in de eerste overweging bepaald dat

---

bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen". Deze wijziging is een voortvloeisel uit en is gebaseerd op de derogaties van de individuele lidstaten met betrekking tot dit onderwerp op basis van artikel 27 Zesde Richtlijn.

<sup>35</sup> Ook werd opgenomen dat lidstaten in bepaalde gevallen beleggingsgouds tegen de normale waarde in de maatstaf van heffing konden opnemen.

<sup>36</sup> Zie artikel 1 lid 3 van Richtlijn 2006/69/EG.

<sup>37</sup> Zie artikel 2 van de preambule van de BTW-Richtlijn.

<sup>38</sup> In 2007 is er vervolgens nog een kleine tekstuele wijziging opgenomen, zie PB L 335 van 20 december 2007.

<sup>39</sup> Zie in dit verband ook hoofdstuk 6.

het toepassen van de normale waarde proportioneel dient te zijn en dat, omdat de lidstaten uiteenlopende behoeften hebben, elke lidstaat ervan gebruik kan maken voor zover en wanneer nodig.<sup>40</sup>

In het door de Europese Commissie ingediende voorstel om de Zesde Richtlijn te wijzigen ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking die uiteindelijk heeft geleid tot aanpassing van deze richtlijn zitten ook nog een aantal interessante opmerkingen, zoals:

- het gaat om het aanpakken van kunstmatige constructies die zijn opgezet met als enig doel een BTW-voordeel te behalen door ofwel het uiteindelijke BTW-bedrag te verlagen ofwel een hogere teruggaaf te bewerkstelligen;
- wanneer lidstaten de behoefte hebben dan kunnen ze gebruik maken van de regeling;
- de regeling laat de lidstaten enige speelruimte om deze aan te passen aan hun specifieke nationale situatie;
- aangezien de waarderingsregel van de BTW-Richtlijn duidelijk is en een van de hoekstenen vormt waarop het BTW-stelsel rust, moet iedere afwijking zorgvuldig worden omschreven;
- het beginsel wordt in acht genomen dat de belastingautoriteiten in de regel geen bemoeienis hebben met de belastbare waarde van een handeling en uitsluitend in specifieke omstandigheden mogen tussenbeide komen, en zelfs in dat geval niet routinematig te werk mogen gaan;
- er wordt voorzien dat de regeling niet zal worden gebruikt voor normale alledaagse transacties, maar uitsluitend voor een zeer klein aantal transacties die in een specifieke categorie vallen en in specifieke omstandigheden plaatsvinden op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is;
- de regeling is in overeenstemming met het feit dat de facultatieve regels nog altijd een soort derogatie vormen op de normale regels, die (overeenkomstig uitspraken van het Europees Hof van Justitie) strikt beperkt moet blijven tot het aanpakken van het probleem in kwestie.

#### 4.3. Het beginsel van misbruik van recht

Naast het geschreven recht is er ook nog het ongeschreven recht. Van belang in dit kader is het communautaire beginsel van misbruik van recht dat ook zijn toepassing vindt in de BTW.<sup>41</sup> Misbruik van recht is aan de orde wanneer (i) er sprake is van strijd met het doel van de BTW-Richtlijn en (ii) het wezenlijke doel van de

---

<sup>40</sup> In het kader van het harmonisatieproces is de opmerking dat “lidstaten uiteenlopende behoeften hebben” natuurlijk een vreemde.

<sup>41</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax).

transactie(s) het behalen van een BTW-voordeel is. Het gevolg is dan dat het desbetreffende recht in die situatie niet kan worden toegekend en dat er een herdefiniëring dient plaats te vinden tot een situatie waarin geen sprake is van misbruik.

De vraag die zich nu voordoet is of via de herdefiniëring van het misbruikbeginsel ook toegekomen zou kunnen worden aan de normale waarde als maatstaf van heffing in gelieerde verhoudingen. Uit het arrest Weald Leasing Ltd<sup>42</sup> leid ik af dat dit inderdaad mogelijk zou moeten zijn. In dit arrest oordeelde het Hof van Justitie namelijk dat een vergoeding in strijd kan zijn met het doel van de BTW-Richtlijn en dat dit met name het geval is wanneer de vergoeding abnormaal laag is en niet beantwoordt aan enige economische realiteit.<sup>43</sup> Indien daarnaast het wezenlijke doel van de transactie het behalen van een belastingvoordeel is<sup>44</sup> dan dient de vergoeding zo te worden geherdefinieerd dat geen rekening wordt gehouden met deze strijdige vergoeding<sup>45</sup>. Een en ander is uiteraard alleen relevant indien er naast artikel 80 en 395 BTW-Richtlijn nog rechtsgrond bestaat voor de toepassing van het misbruikbeginsel. Het gaat deze verhandeling te buiten om hier nader op in te gaan. Ik volsta daarom met een verwijzing naar het artikel van G.J. van Slooten, "Misbruik van recht en de nieuwe btw-uitvoeringsverordening. Halifax no more?"<sup>46</sup>, die hier uitvoerig op ingaat.

Onder de voorwaarde dat het misbruikbeginsel nog rechtsgrond heeft, zou toepassing van de normale waarde dus tevens via dit beginsel mogelijk moeten zijn. Dit wil echter in mijn ogen niet zeggen dat artikel 80 BTW-Richtlijn in dat geval overbodig wordt. Immers, het is nog maar de vraag of het misbruikbeginsel dezelfde reikwijdte heeft als artikel 80. Hoe zit het bijvoorbeeld met niet abnormale afwijkende vergoedingen, kunnen deze ook strijd met het doel van de BTW-Richtlijn opleveren? En wat te denken van het "wezenlijke doel" criterium, maakt dit het misbruikbeginsel niet beperkter dan artikel 80 BTW-Richtlijn? Is verder de bewijslast en het psychische afschrik-effect wel hetzelfde?

Omgekeerd kan afgevraagd worden of implementatie van artikel 80 BTW-Richtlijn de consequentie heeft dat in gelieerde verhoudingen de herdefiniëring van de maatstaf van heffing via het misbruikbeginsel niet meer aan de orde is. Ik meen dat dit het geval is omdat ik mij geen situatie kan voorstellen tussen gelieerde partijen<sup>47</sup> waarbij door middel van het spelen met de vergoeding een BTW-voordeel wordt behaald die niet onder de tekst van artikel 80 lid 1 onderdeel a) tot en met c) BTW-Richtlijn zou vallen. Het ligt echter anders wanneer de herdefiniëring van de vergoeding volgens

---

<sup>42</sup> HvJ EG 22 december 2010, nr. C-103/09 (Weald Leasing Ltd)

<sup>43</sup> Zie rechtsoverweging 39.

<sup>44</sup> Zie rechtsoverweging 30.

<sup>45</sup> Zie rechtsoverweging 51.

<sup>46</sup> Zie WFR 2010/1562.

<sup>47</sup> Het gaat hier om gelieerdheid zoals gedefinieerd in artikel 80 BTW-Richtlijn.



het misbruikbeginsel een andere is dan de normale waarde uit artikel 72 BTW-Richtlijn.<sup>48</sup>

Gelet op bovenstaande opmerkingen denk ik dat lidstaten er verstandig aan doen om niet al hun hoop te vestigen op het misbruikbeginsel maar artikel 80 BTW-Richtlijn in hun nationale wet te implementeren. Het is mij dan ook een raadsel waarom Nederland het wetsvoorstel dat zij reeds lange tijd hiervoor op de plank heeft liggen nog niet heeft afgestoft.<sup>49</sup>

#### 4.4. Conclusie

Het toepassen van de normale waarde als maatstaf van heffing in gelieerde verhoudingen komt voort uit de behoefte van lidstaten om belastingfraude en -ontwijking tegen te gaan. Uit de ontstaansgeschiedenis en de overwegingen blijkt dat dit ook het primaire doel van artikel 80 BTW-Richtlijn is en dat de regeling niet verder mag gaan dan strikt noodzakelijk is voor het bereiken van dit doel. Met een afwijking van de hoofdregel (namelijk de subjectieve vergoeding als maatstaf van heffing) moet zorgvuldig worden omgegaan.

Naast artikel 80 BTW-Richtlijn zou nog via het leerstuk van misbruik van recht toegekomen kunnen worden aan de normale waarde als maatstaf van heffing. Indien dit het geval is dan betekent dit echter niet dat artikel 80 haar nut zou verliezen.

---

<sup>48</sup> Hierbij merk ik nog wel op dat de herdefinitie op grond van het misbruikbeginsel niet verder mag gaan dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de BTW te verzekeren en fraude te voorkomen, zie onder meer rechtsoverweging 52 van het eerder aangehaalde arrest Weald Leasing Ltd.

<sup>49</sup> Zie kamerstukken 30 061, vergaderjaar 2004-2005, "Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met een aanpassing op enkele onderdelen".

## 5. Artikel 72 BTW-Richtlijn

### 5.1. Inleiding

In artikel 72 BTW-Richtlijn is bepaald wat onder het begrip “normale waarde” moet worden verstaan. Dit begrip wordt ook wel aangeduid als “open market value” of “economische waarde”.<sup>50</sup> In de eerste volzin wordt een definitie van het begrip gegeven. Vervolgens wordt in de tweede volzin nog een definitie gegeven. Deze laatste is van toepassing indien aan een bepaalde voorwaarde is voldaan. Het begrip normale waarde kent dus twee definities. Hierna zal ik deze twee definities bespreken.

### 5.2. Eerste volzin (eerste definitie)

Omdat de eerste volzin van artikel 72 BTW-Richtlijn uit 70(!) woorden bestaat, heb ik de zin in delen opgeknipt wat de begrijpelijkheid van de bepaling hopelijk enigszins ten goede komt. Deze delen zal ik vervolgens afzonderlijk bespreken.

Op grond van de eerste volzin is de normale waarde:

- het volledige bedrag
- dat een afnemer zou moeten betalen
- aan een zelfstandige leverancier of dienstverrichter
- op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is
- om de desbetreffende goederen of diensten
- op dat tijdstip te verkrijgen
- in dezelfde handelsfase als waarin de goederenlevering of de dienst wordt verricht
- op het tijdstip van die verrichting
- bij vrije mededinging

#### *het volledige bedrag*

Het moet dus gaan om 100% van het bedrag en niet meer of minder. Verder meen ik dat hetgeen is bepaald in artikel 78 en 79 BTW-Richtlijn<sup>51</sup> met betrekking tot de maatstaf van heffing van overeenkomstig van toepassing is bij het bepalen van het volledige bedrag. Dit leid ik af uit de artikelen 77, 80 en 82 BTW-Richtlijn waar ook gesproken wordt over de “maatstaf van heffing”.

---

<sup>50</sup> Zie “Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting) 2011-2012”, K.M. Braun e.a. paragraaf 2.2.1.B.f4

<sup>51</sup> Zie paragraaf 2.2 voor een nadere uitleg van deze bepalingen.

*dat een afnemer zou moeten betalen*

Aangesloten wordt dus bij de afnemer van de prestatie. Dit lijkt mij juist omdat de economische waarde van de transactie het best bepaald kan worden vanuit het gezichtspunt van de afnemer. Een waardebepaling vanuit de verkoper zoals die valt af te leiden uit het arrest Glawe<sup>52</sup> en zoals we die kennen bij het waarderen van een tegenprestatie in natura<sup>53</sup>, acht ik in dit geval niet de beste methode.<sup>54</sup>

*aan een zelfstandige leverancier of dienstverrichter*

Hiermee wordt bedoeld op een prestatieverrichter die buiten de betreffende handeling geen enkele andere band met de afnemer heeft. Hij dient onafhankelijk en op geen enkele wijze gelieerd te zijn. Alleen zo kan immers de economische waarde van een handeling op een zuivere wijze worden vastgesteld. Het gebruik van het woord “zelfstandige” is alleen wat ongelukkig gekozen. In artikel 9 en 10 BTW-Richtlijn wordt dit begrip namelijk ook gebruikt, maar dan met een andere betekenis. In de Engelse taalversie zie je wel een verschil tussen artikel 9 en 10 en artikel 72 BTW-Richtlijn. In de eerste wordt de term “independently” gebruikt en in de tweede het woord “at arm’s length”. Het vervangen van de term “zelfstandige” door “onafhankelijke” zou daarom mijn voorkeur hebben.

*op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is*

Het is mij niet volledig duidelijk of deze zinsnede doelt op de “leverancier of dienstverrichter” of op het “betalen”. Met het ontbreken van een komma voor “op het grondgebied” en omdat de zinsnede niet is opgenomen na “zou moeten betalen”, meen ik dat zij doelt op “leverancier of dienstverrichter”. Het gaat dus om het bedrag dat zou moeten worden betaald aan een prestatieverrichter gevestigd in de lidstaat waar de verrichting belastbaar is. Het uitgangspunt is kennelijk de zakelijke waarde van de prestatie in de lidstaat waar deze belast is. De zakelijke waarde in een andere lidstaat die ook belang heeft bij de waardebepaling is kennelijk minder relevant.<sup>55</sup>

---

<sup>52</sup> HvJ EG 5 mei 1994, nr. C-38/93 (Glawe)

<sup>53</sup> HvJ 23 november 1988, nr. C-230/87 (Naturally Yours Cosmetics)

<sup>54</sup> In de “Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting) 2011-2012”, K.M. Braun e.a. wordt met betrekking tot de waardebepaling van een tegenprestatie in natura waarbij deze waarde bepaald wordt vanuit de prestatieverrichter en niet de afnemer nog het volgende opgemerkt: “Er is dus sprake van een subjectieve waarde, beoordeeld vanuit de ondernemer die de prestatie verricht. Dit lijkt op zichzelf niet in overeenstemming met de doelstelling van de omzetbelasting om particulier consumptie te belasten. Het is echter de enig werkbare oplossing, omdat het voor de ondernemer ondoenlijk is de subjectieve waarde die de afnemer aan zijn prestatie toekent vast te stellen.” In het kader van het normale waarde begrip is met name deze laatste zinsnede een opmerkelijke.

<sup>55</sup> Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een lidstaat waar de prestatie niet belast is maar deze wel in een pro rata wordt opgenomen of een lidstaat waar een intracommunautaire verwerving plaatsvindt.

*om de desbetreffende goederen of diensten*

Uit het woord “desbetreffende” leid ik af dat het moet gaan om identieke goederen of diensten en niet soortgelijke.<sup>56</sup>

*op dat tijdstip te verkrijgen*

Met “dat tijdstip” wordt volgens mij verwezen naar het tijdstip van het verkrijgen van de desbetreffende goederen of diensten. Doordat echter “op dat tijdstip” voor “te verkrijgen” staat zou gedacht kunnen worden dat het slaat op de daarop volgende zinsnede “in dezelfde handelsfase als waarin de goederenlevering of de dienst wordt verricht”. Beter was het daarom geweest om, net zoals in de Engelse taalversie, “op dat tijdstip” na “te verkrijgen” te plaatsen. Met “verkrijgen” wordt naar ik meen bedoeld op het geleverd krijgen van het goed en het ontvangen van de dienst. Het moet dus gaan om het bedrag dat betaald zou moeten worden aan een derde om het desbetreffende goed of dienst op hetzelfde tijdstip geleverd respectievelijk verricht te krijgen.

*in dezelfde handelsfase als waarin de goederenlevering of de dienst wordt verricht*

Het moet gaan om het bedrag dat in dezelfde handelsfase betaald zou moeten worden. Als bijvoorbeeld appels bij een detailhandel worden gekocht, dan kun je voor het vaststellen van de normale waarde niet aansluiten bij de prijs van appels bij een groothandel.

*op het tijdstip van die verrichting*

Deze zinsnede kan ik niet plaatsen. Zij is erin gekomen bij de omzetting van de Zesde Richtlijn in de BTW-Richtlijn. In de Engelse taalversie van de BTW-Richtlijn komt deze zinsnede ook niet voor. Ik denk dat zij is toegevoegd omdat er op basis van de letterlijke Nederlandse tekst geen concreet tijdstip is op welk moment de waarde moest worden vastgesteld. Dit komt doordat “op dat tijdstip” voor “te verkrijgen” staat in plaats van *erna* (zie hiervoor). Hoe het ook zij, aansluiten bij het bedrag dat zou moeten worden betaald op het tijdstip van *verrichten* van de prestatie lijkt mij niet juist. Een dienst die over een maand wordt verricht maar nu gekocht wordt kan immers een andere prijs hebben dan wanneer diezelfde dienst pas later gekocht wordt (denk bijvoorbeeld aan spoedklussen). Gelet hierop en op het feit dat bij het omzetten van de Zesde Richtlijn in de BTW-Richtlijn geen materiële wijzigingen in de wetgeving zijn beoogd aan te brengen<sup>57</sup>, denk ik dat deze zinsnede genegeerd zou moeten worden.

*bij vrije mededinging*

Het gaat om de prijs die bij vrije concurrentie zou moeten worden betaald. Invloed van kartelvorming en overheidsingrijpen op de prijs wordt dus buiten beschouwing gelaten.

---

<sup>56</sup> Zie ook paragraaf 3.5.

<sup>57</sup> Zie artikel 2 van de preambule van de BTW-Richtlijn.

Hoewel de eerste volzin van artikel 72 alleen bepaalt *wat* onder het begrip normale waarde moet worden verstaan en niet *hoe* deze moet worden vastgesteld, leid ik uit de opening van de tweede volzin af dat dit laatste zou dienen te gebeuren door te kijken naar een vergelijkbare goederenlevering of dienst.<sup>58</sup> De opening van de tweede volzin kondigt namelijk een nieuwe definitie aan in situaties waar er geen vergelijkbare prestatie voorhanden is. Of dit laatste wel echt de bedoeling is geweest van de tweede volzin daar ga ik in de volgende paragraaf nader op in.

### 5.3. Tweede volzin (tweede definitie)

Indien er geen vergelijkbare prestatie is, dan bepaalt de tweede volzin wat in dat geval onder het begrip normale waarde dient te worden verstaan. Het begrip krijgt dus een nieuwe definitie. Deze definitie kent een onderverdeling in goederen en diensten.

#### *Goederen*

Voor goederen wordt in de tweede volzin onder normale waarde verstaan een waarde die niet lager is (i) dan de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, (ii) indien er geen aankoopprijs is, dan de kostprijs. Deze prijzen moeten worden berekend op het tijdstip waarop de levering wordt verricht. Met deze definitie heeft men aansluiting gezocht bij artikel 74 en 76 BTW-Richtlijn.<sup>59</sup>

#### *Diensten*

Voor diensten wordt in de tweede volzin onder normale waarde verstaan een waarde die niet lager is dan de uitgaven die de belastingplichtige voor het verrichten van de dienst heeft gemaakt. Met deze definitie heeft men aansluiting gezocht bij artikel 75 BTW-Richtlijn.<sup>60</sup>

Bij zowel goederen als diensten is de normale waarde dus “een waarde die niet lager is dan”. Dit is daarmee meteen ook het enige wat bekend is over die waarde. Wat precies onder “een waarde” moet worden verstaan, daar wordt niet op ingegaan in de tweede volzin. Betekent dit nu dat een lidstaat voor de tweede volzin een eigen definitie aan de normale waarde mag toekennen zolang deze waarde maar hoger is dan de aankoopprijs/uitgaven? Op basis van de tekst van de richtlijn meen ik dat dit mogelijk zou moeten zijn. Een richtlijn is immers verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat en voor de tweede volzin is dit dat de normale waarde een waarde is die niet lager is dan de aankoopprijs/uitgaven. Dus zolang de normale waarde zoals vastgesteld door de betreffende lidstaat hoger is dan de aankoopprijs/uitgaven,

---

<sup>58</sup> Er wordt in de BTW-Richtlijn verder niet ingegaan op wanneer een goederenlevering of dienst vergelijkbaar is. Dat dit soms lastig te duiden is blijkt wel uit de gedetailleerde richtlijnen hierover in andere belastingwetten, zie ook hoofdstuk 3.

<sup>59</sup> Zie paragraaf 2.2 voor een nadere uitleg van deze bepalingen.

<sup>60</sup> Zie paragraaf 2.2 voor een nadere uitleg van deze bepaling.

dan wordt het resultaat van de richtlijn bereikt. Het nadeel echter van een dergelijke toepassing is dat iedere lidstaat een eigen definitie van het begrip normale waarde kan hanteren in de situatie dat er geen vergelijkbare prestatie is. Dit lijkt mij onwenselijk voor het harmonisatieproces.<sup>61</sup>

Een andere zienswijze is dat de tekst juist zegt dat de belastingplichtige zou moeten kunnen kiezen wat de normale waarde is voor zover deze maar hoger is dan de aankoopprijs/uitgaven. Het gaat immers om “een waarde”. Ook dit lijkt mij niet de gewenste uitleg omdat dan artikel 80 lid 1 onderdeel c BTW-Richtlijn gemakkelijk omzeild kan worden wanneer er geen vergelijkbare prestatie is.

Mede vanwege bovenstaande opmerkingen meen ik dat de tweede volzin zo moet worden uitgelegd dat wanneer er geen vergelijkbare prestatie voorhanden is, de definitie van de eerste volzin nog steeds van toepassing is maar dat deze waarde niet onder een bepaald bedrag mag duiken (namelijk de aankoopprijs/uitgaven). Dit kan ook afgeleid worden uit het Voorstel tot wijziging van de Zesde Richtlijn ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking.<sup>62</sup> In de destijds voorgestelde tweede volzin werd namelijk ook geen nieuwe definitie aan het begrip normale waarde gekoppeld.

Indien deze zienswijze de juiste is, kan ook afgevraagd worden in hoeverre de zinsnede “Indien geen vergelijkbare goederenlevering of dienst voorhanden is, ...” nog iets zegt over *hoe* de normale waarde dient te worden vastgesteld. Mijns inziens zou hier dan nog steeds uit afgeleid kunnen worden dat het aansluiten bij een vergelijkbare prestatie de voorkeur heeft. Immers, alleen wanneer er geen vergelijkbare prestatie is en teruggevallen moet worden op andere methoden om de waarde te bepalen dan is er sprake van een minimale waarde.<sup>63</sup> Dit zou erop kunnen duiden dat deze andere methoden als minder betrouwbaar worden gezien en derhalve niet de voorkeur genieten.

Dat niet duidelijk wordt ingegaan op *hoe* de normale waarde moet worden vastgesteld vind ik opmerkelijk. Immers, in 2006, toen het normale waarde begrip in gelieerde verhoudingen in de BTW-Richtlijn werd geïntroduceerd, was het reeds lang en breed duidelijk dat een dergelijke exercitie geen sinecure is en op vele verschillende manieren uitgevoerd kan worden met elk een andere uitkomst. Zie bijvoorbeeld de uitgebreide OESO-richtlijnen op dit gebied, de behoefte van de praktijk aan transfer pricing specialisten en het EU Arbitrage Verdrag<sup>64</sup>. Ik zou er daarom ook voor willen pleiten dat de wijze waarop de normale waarde moet worden

---

<sup>61</sup> Zie ook overweging 25 van de BTW-Richtlijn.

<sup>62</sup> Celex-nummer 52005PC0089

<sup>63</sup> Ik merk hier nog op dat ik het zeer onwaarschijnlijk acht dat de minimale waarde van de tweede volzin ontlopen zou kunnen worden doordat er wel een vergelijkbare prestatie voorhanden is maar deze niet wordt gebruikt voor het bepalen van de normale waarde.

<sup>64</sup> Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, 90/436/EEG.

bepaald duidelijk wordt vastgelegd in de BTW-Richtlijn. Dit zou op relatief eenvoudige wijze kunnen door bijvoorbeeld aan te sluiten bij de OESO-richtlijnen. Deze richtlijnen worden door de meeste lidstaten reeds gevolgd<sup>65</sup> en zij hebben net zoals de BTW-Richtlijn een voorkeur voor het bepalen van de waarde aan de hand van een vergelijkbare prestatie<sup>66</sup>. De OESO-richtlijnen zouden mijn voorkeur hebben boven de douanewaarde omdat de methoden ter vaststelling van deze laatste specifiek geschreven zijn voor goederen en niet voor diensten.

Wat betreft goederen rijst bij mij nog de vraag of de Nederlandse tekst van het tweede lid wel geheel aansluit bij hetgeen bedoeld is te zeggen. Doordat er namelijk “dan de kostprijs” staat, gaat het op basis van de tekst om ‘de kostprijs van de goederen’ en niet om ‘de kostprijs van de goederen of soortgelijke goederen’. Als beoogd is aan te sluiten bij artikel 74 en 76 BTW-Richtlijn dan zou dit laatste wel in de lijn der verwachting liggen. In de Engelse tekst van artikel 72 BTW-Richtlijn staat het ook zo verwoord, daar is het woord “dan” namelijk weggelaten. Ik meen daarom dat wanneer er geen aankoopprijs is, niet alleen de kostprijs van de goederen maar ook die van soortgelijke goederen relevant kan worden.

Verder zijn er nog andere onduidelijkheden die ook spelen bij artikel 74, 75 en 76 BTW-Richtlijn, zoals de vraag of er een keuzemogelijkheid is ten aanzien van welke aankooprijs/kostprijs genomen kan worden (die van de goederen of die van soortgelijke goederen) en wat onder de aankoopprijs, kostprijs en uitgaven moet worden begrepen. Het gaat dit betoog te buiten om hier verder op in te gaan.

Voorts vraag ik mij af of op basis van het arrest Skripalle niet zou moeten worden geconcludeerd dat de tweede volzin in het geheel geen toepassing kan vinden. In dit arrest oordeelde het Hof van Justitie namelijk dat een door een lidstaat ingevoerde minimale maatstaf van heffing om belastingfraude of -ontwijking te voorkomen niet van toepassing is wanneer een vergoeding overeenkomt met de normale marktprijs.<sup>67</sup> Belangrijk verschil is wel dat het in dit arrest ging om een afwijking van de hoofdregel op basis van artikel 27 Zesde Richtlijn (dat wil zeggen op basis van een machtiging van de Raad), terwijl de normale waarde in gelieerde verhoudingen nu in de BTW-Richtlijn is verankerd middels een kan-bepaling.

---

<sup>65</sup> Ongeveer driekwart van de lidstaten is aangesloten bij de OESO.

<sup>66</sup> Zie paragraaf 3.4.

<sup>67</sup> Het Hof van Justitie bepaalde dat “een door de Raad verleende machtiging voor het treffen van een bijzondere, van de bepalingen van de Zesde richtlijn afwijkende maatregel ter voorkoming van bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking, volgens welke bij prestaties onder bezwarende titel tussen nauw met elkaar verbonden personen de uitgaven als bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn als minimale maatstaf van heffing in aanmerking moeten worden genomen, niet door artikel 27 van die richtlijn wordt gedekt wanneer de overeengekomen tegenprestatie met de normale marktprijs overeenkomt, maar lager is dan de minimale maatstaf van heffing”.

#### 5.4. Conclusie

Zowel de eerste als tweede volzin van artikel 72 BTW-Richtlijn verdienen tekstueel niet de schoonheidsprijs. Daar waar de definitie van de eerste volzin nog tracht aan te geven wat onder het begrip normale waarde moet worden verstaan, gaat de definitie van de tweede volzin daar in het geheel niet op in. Voor wat betreft de tweede volzin meen ik dan ook dat moet worden aangesloten bij de definitie van het begrip normale waarde van de eerste volzin waarbij de tweede volzin slechts de minimale hoogte van die waarde bepaalt wanneer er geen vergelijkbare prestatie voorhanden is. Het klakkeloos overnemen door lidstaten van artikel 72 in hun nationale wet lijkt mij daarom ook onverstandig.<sup>68</sup>

Verder wordt niet duidelijk ingegaan op hoe de normale waarde moet worden bepaald. Door aan te sluiten bij de OESO-richtlijnen zou dit op een goede en relatief eenvoudige wijze kunnen worden vastgelegd.

---

<sup>68</sup> Zie bijvoorbeeld artikel 2a lid 1 onderdeel r Wet op de omzetbelasting 1968.



## 6. Artikel 80 BTW-Richtlijn

### 6.1. Inleiding

In artikel 80 BTW-Richtlijn is opgenomen dat de lidstaten ervoor kunnen kiezen om in bepaalde gelieerde situaties de normale waarde als maatstaf van heffing te nemen. Van deze regeling kan alleen gebruik gemaakt worden als het doel is belastingfraude en -ontwijking te voorkomen. Hierna zal ik eerst ingaan op het eerste lid van artikel 80 BTW-Richtlijn. Vervolgens komen het tweede en derde lid aan de orde.

### 6.2. Eerste lid

#### *Voorkomen van belastingfraude en -ontwijking*

Het eerste lid opent met "Om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen, (...)". Op basis van deze tekst kan een lidstaat die een artikel 80-bepaling in haar nationale wet wil implementeren dit slechts doen wanneer beoogd is belastingfraude en -ontwijking te voorkomen. Het doel van de implementatie zelf is doorslaggevend. Dit betekent dus niet dat bij iedere handeling waar de normale waarde van toepassing is ook daadwerkelijk sprake moet zijn van belastingfraude of belastingontwijking. Of de bedoeling van de bepaling dezelfde is geweest betwijfel ik. In de parlementaire geschiedenis is namelijk aangegeven dat de maatregel niet verder mag gaan dan strikt noodzakelijk.<sup>69</sup> Dit leid ik ook af uit het reeds aangehaalde arrest Skripalle waarin is gezegd dat maatregelen waarmee belastingfraude of -ontwijking kunnen worden voorkomen slechts van de subjectieve maatstaf van heffing mogen afwijken voor zover dat strikt noodzakelijk is ter bereiking van dat doel.<sup>70</sup> Daarnaast zijn er gevallen denkbaar die onder artikel 80 BTW-Richtlijn vallen maar die uiteindelijk geen BTW-voordeel opleveren. Wanneer bijvoorbeeld sprake is van een situatie die onder artikel 80 lid 1 onderdeel a) BTW-Richtlijn valt en de afnemer dezelfde prestatie voor dezelfde prijs belast doorlevert aan een gelieerde partij dan heeft het (onbewust) niet hanteren van de hogere normale waarde een negatief effect op een eventuele pro rata. Dit negatieve effect op het aftrekrecht kan groter zijn dan het positieve effect daarop welke wordt veroorzaakt door de lage prijs aan de inkoopkant. Op grond van deze redenen zou ik daarom willen pleiten voor een tegenbewijs mogelijkheid voor de belastingplichtige die inhoudt dat artikel 80 BTW-

---

<sup>69</sup> Zie Voorstel tot wijziging van de Zesde Richtlijn ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking waarin onder meer het volgende is gezegd: "Krachtens dit artikel mag derhalve alleen tot herwaardering worden overgegaan om belastingfraude of -ontwijking te bestrijden,..." en overweging 1 van Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 waarin is overwogen dat: "Deze maatregelen moeten proportioneel zijn aan en beperkt blijven tot het probleem waarop zij betrekking hebben."

<sup>70</sup> Zie rechtsoverweging 24.

Richtlijn geen toepassing vindt wanneer aannemelijk wordt gemaakt dat geen sprake is van belastingfraude en -ontwijking.

Het gaat deze verhandeling te buiten om diep in te gaan op wat in de BTW-Richtlijn onder belastingfraude en belastingontwijking moet worden verstaan. Ik zou willen volstaan met aan te geven dat het in beginsel moet gaan om een handeling die verricht is met het oog op het opzettelijk verkrijgen van een *ongerechtvaardigd* belastingvoordeel respectievelijk het al dan niet opzettelijk verkrijgen van een *gerechtvaardigd* belastingvoordeel.<sup>71</sup>

### *Kan-bepaling*

Artikel 80 BTW-Richtlijn is een kan-bepaling. Lidstaten *kunnen* er gebruik van maken. De reden hiervoor is dat de lidstaten uiteenlopende behoeften hebben en dat de bepaling beperkt moet blijven tot het specifieke probleem.<sup>72</sup> Ik begrijp op zich dat een afwijking van de hoofdregel (namelijk de subjectieve vergoeding als maatstaf van heffing) zo min mogelijk dient voor te komen. Toch zou ik echter willen pleiten voor een verplichte bepaling, onder andere omdat dit het harmonisatieproces ten goede komt en omdat anders de kunstmatige constructies zich simpelweg zullen verplaatsen naar de lidstaten waar een artikel 80-bepaling niet is ingevoerd. Daarnaast kan het facultatieve karakter tot gevolg hebben dat in internationaal EU-verband voor exact dezelfde prestatie de maatstaf van heffing voor de verrichter een andere is dan die voor de afnemer (zie hierna).

### *Gelieerdheid*

Voor de toepassing van de normale waarde op basis van artikel 80 BTW-Richtlijn moet er sprake zijn van een goederenlevering of dienst waarbij familie- of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden bestaan. De lidstaten mogen zelf omschrijven wanneer van dergelijke gelieerdheid sprake is. Samen met Van Doesum meen ik dat het beter was geweest indien het hier communautaire begrippen had betroffen.<sup>73</sup> Het verder uitwerken van deze begrippen heeft niet mijn voorkeur omdat dit juist ontwijkingsmogelijkheden kan creëren en niet ten goede komt aan de preventieve werking van de bepaling. Omdat het mijns inziens ook sterk afhangt van de specifieke feiten en omstandigheden zou ik een nadere invulling van deze begrippen bij het Hof van Justitie willen neerleggen. Een goede basis voor de uitleg van deze begrippen zou in ieder geval gevonden kunnen worden in de reikwijdte van het begrip gelieerdheid in andere belastingwetten.<sup>74</sup> De gelieerdheid in artikel 80 BTW-Richtlijn zal mijns inziens wel de

<sup>71</sup> Zie onder meer HvJ EG 12 juli 1988, nr. 138-139/86 (Direct Cosmetics II), HvJ EG 27 september 2007, nr. C-146/05 (Colleé) en G.J. van Slooten, "Misbruik van recht en de nieuwe btw-uitvoeringsverordening. Halifax no more?", WFR 2010/1562. Tevens wijs ik in dit kader nog op de vraag of belastinguitstel een vorm van belastingontwijking is (zie ook de Fusierichtlijn, nr. 90/434/EEG, waar dezelfde vraag speelt).

<sup>72</sup> Zie Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006, overweging 1.

<sup>73</sup> A.J. van Doesum, "Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw", paragraaf 15.4.4.

<sup>74</sup> Zie hoofdstuk 3.

meest vergaande zijn omdat in deze bepaling ook financiële en juridische banden tot gelieerdheid kunnen leiden.

Voorts staat in de tweede volzin dat een dienstverband tussen werkgever en werknemer, het gezin van de werknemer of andere personen die nauwe banden met hem hebben, als nauwe betrekkingen gelden. Ik meen dat hiermee bedoeld is aan te geven dat de werkgever gelieerd kan zijn met (i) haar werknemer, (ii) familie van de werknemer, en (iii) andere personen die nauwe banden met de werknemer hebben.

#### *Situaties*

Naast dat er sprake moet zijn van gelieerdheid, moet zich tevens één van de volgende situaties voordoen:

- a) tegenprestatie < normale waarde; en afnemer geen volledig recht op aftrek
- b) tegenprestatie < normale waarde; en prestatieverrichter geen volledig recht op aftrek; en prestatie is vrijgesteld
- c) tegenprestatie > normale waarde; en prestatieverrichter geen volledig recht op aftrek

In alle drie de gevallen kan door het spelen met de vergoedingen een betere BTW-positie gecreëerd worden. De vraag die zich hierbij voordoet is of een prestatie zonder vergoeding ook onder artikel 80 BTW-Richtlijn zou kunnen vallen. Het betreft dan namelijk een handeling die niet onder bezwarende titel is verricht.<sup>75</sup> Mijns inziens zou dit wellicht mogelijk moeten zijn via artikel 16 en 26 BTW-Richtlijn.<sup>76</sup>

Onderdeel a) ziet op de situatie dat een afnemer zijn inkomende BTW kunstmatig laag houdt omdat hij geen volledig recht op aftrek heeft. De vraag die in dit kader opkomt is hoe moet worden omgegaan met een situatie waarbij de BTW op de inkomende prestatie toch volledig aftrekbaar is (omdat deze bijvoorbeeld is gebruikt voor belaste handelingen) ondanks dat de afnemer in het geheel gezien geen volledig recht op aftrek heeft. Ik meen dat dan een correctie naar de normale waarde niet van toepassing zou moeten zijn omdat het kunstmatig laag houden van de vergoeding in een dergelijk geval geen BTW-voordelen oplevert. Mijns inziens zou het daarom in onderdeel a) moeten gaan om geen volledig recht op aftrek *wat betreft de prestatie waarvan de tegenprestatie lager is dan de normale waarde.*<sup>77</sup>

---

<sup>75</sup> Zie artikel 2 lid 1 onderdeel a en c BTW-Richtlijn.

<sup>76</sup> Zie in dit kader ook G.J van Norden, "Het concern in de BTW", Fiscale Monografieën nr 122, hoofdstuk 7.4.6.4.

<sup>77</sup> Zie in dit kader ook de prejudiciële vragen in zaak C-129/11 van 14 maart 2011 en C-298/11 van 14 juni 2011.

Onderdeel b) voorkomt dat een prestatieverrichter zijn vrijgestelde omzet kunstmatig laag houdt omdat dit gunstig is voor zijn pro rata aftrek. Wanneer echter sprake is van een vrijgestelde handeling waarvoor wel recht op aftrek bestaat<sup>78</sup> of een vrijgestelde handeling die niet in de omzet voor de pro rata aftrek wordt meegenomen<sup>79</sup>, ben ik van mening dat geen correctie naar de normale waarde zou moeten plaatsvinden. Een lagere tegenprestatie dan de normale waarde heeft in die gevallen namelijk geen positief effect op de pro rata aftrek.<sup>80</sup> Tevens zou geen correctie dienen plaats te vinden wanneer er geen sprake is van een pro rata aftrek of wanneer de betreffende omzet niet in een sector pro rata aftrek<sup>81</sup> wordt meegenomen.<sup>82</sup> Toepassing zou ook achterwege moeten blijven indien de prestatieverrichter in het geheel geen recht op aftrek heeft.

Onderdeel c) ziet op de situatie dat een prestatieverrichter zijn belaste omzet kunstmatig hoog houdt omdat dit gunstig is voor zijn pro rata. Wat opvalt is dat hieraan niet de voorwaarde wordt gesteld dat de prestatie belast is.<sup>83</sup> Immers, alleen het verhogen van de vergoeding voor belaste prestaties heeft een positief effect op de pro rata aftrek. Achterliggende reden hiervan zou kunnen zijn dat het verhogen van de vergoeding van vrijgestelde prestaties wel een positief effect zou kunnen hebben op de pre-pro rata aftrek. Ik acht het echter onwaarschijnlijk dat met de pre-pro rata rekening is gehouden omdat dit in onderdeel b) van artikel 80 BTW-Richtlijn ook niet het geval is geweest. Een correctie zou in ieder geval niet aan de orde dienen te zijn wanneer de prestatieverrichter in het geheel geen recht op aftrek heeft of wanneer de betreffende omzet niet in een (sector) (pre-)pro rata aftrek wordt meegenomen.<sup>84</sup>

In alle drie de situaties geldt dat zowel de prestatieverrichter als de afnemer dient te corrigeren naar de normale waarde. De correctie vindt dus niet alleen plaats bij degene die baat heeft bij de afwijking van de normale waarde. Dit betekent dat de prestatieverrichter op de hoogte moet zijn van de BTW-positie van de afnemer (situatie a) en vice versa (situatie b en c). Omdat de prestatieverrichter en de afnemer gelieerd zijn, zal het verifiëren van de BTW-status van de ander over het algemeen niet al te veel voeten in de aarde hebben. In internationaal EU-verband is het goed mogelijk dat de prestatieverrichter niet dient te corrigeren naar de normale waarde maar de afnemer wel en vice versa (met alle intracommunautaire administratieve mismatches van dien). Artikel 80 BTW-Richtlijn is immers een kan-bepaling en hoeft

---

<sup>78</sup> Zie artikel 169 BTW-Richtlijn.

<sup>79</sup> Zie artikel 174 BTW-Richtlijn.

<sup>80</sup> Zie artikel 173 BTW-Richtlijn.

<sup>81</sup> Zie artikel 173 lid 2 BTW-Richtlijn.

<sup>82</sup> Zie in dit kader ook de prejudiciële vragen in zaak C-129/11 van 14 maart 2011 en C-298/11 van 14 juni 2011.

<sup>83</sup> Hiertoe reken ik ook de vrijgestelde handelingen waar recht op aftrek voor bestaat, zie artikel 169 BTW-Richtlijn

<sup>84</sup> Zie in dit kader ook de prejudiciële vragen in zaak C-621/10 van 29 december 2010.

niet door alle lidstaten geïmplementeerd te zijn. Hierdoor kan de maatstaf van heffing voor de verrichter dus een andere zijn dan die voor de afnemer.

### 6.3. Tweede lid

In artikel 80 lid 2 BTW-Richtlijn is bepaald dat de lidstaten de categorieën van leveranciers, dienstverrichters of afnemers kunnen omschrijven waar het eerste lid op van toepassing is. Lidstaten kunnen de toepassing van de normale waarde in gelieerde verhoudingen dus specifiek richten op groepen belastingplichtigen (die bijvoorbeeld als risicovol worden aangemerkt).

Het beperken van de reikwijdte van een afwijking op de hoofdregel (de subjectieve vergoeding als maatstaf van heffing) juich ik toe. Echter, dit zou niet moeten plaatsvinden op individueel lidstaat niveau maar op Unie-niveau. Mijns inziens kan dit het best bewerkstelligd worden door middel van het opnemen van een tegenbewijsregel en het concreter vormgeven van de bepaling.<sup>85</sup>

### 6.4. Derde lid

Op grond van het derde lid dienen lidstaten het BTW-Comité in kennis te stellen van de nationale maatregelen die zij hebben genomen op grond van artikel 80 lid 1 BTW-Richtlijn. Deze informatieplicht komt voort uit overwegingen van transparantie.<sup>86</sup> Wanneer artikel 80, zoals ik bepleit, als verplichte bepaling wordt vormgegeven, dan zal het derde lid haar betekenis verliezen.

### 6.5. Conclusie

Het omzetten van artikel 80 BTW-Richtlijn in een verplichte bepaling en het aanmerken van de gelieerdheid als een communautair begrip zal bijdragen aan het harmonisatieproces en het bestrijden van kunstmatige BTW-constructies in de EU. Of BTW-harmonisatie op dit moment echter hoog op de agenda van de lidstaten staat betwijfel ik.

Verder zal het opnemen van een tegenbewijsregel en het specifiekere vormgeven van de situaties onder a) tot en met c) beter aansluiten bij het doel van de bepaling, namelijk het bestrijden van belastingfraude en -ontwijking.

---

<sup>85</sup> Zie paragraaf 6.2 en hoofdstuk 7.

<sup>86</sup> Zie het Voorstel tot wijziging van de Zesde Richtlijn ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking (Richtlijn 2006/69/EG), overweging 9.

## 7. Conclusie en richtlijnvoorstel

In de BTW is de hoofdregel dat de subjectieve vergoeding de maatstaf van heffing is. Hierop is in artikel 80 BTW-Richtlijn, via de normale waarde van artikel 72 BTW-Richtlijn, een uitzondering gemaakt om kunstmatige constructies te voorkomen. Deze afwijking van de subjectieve vergoeding in gelieerde verhoudingen is niet vreemd in de wondere wereld van de belastingen.

Via het ongeschreven misbruikbeginsel zou een correctie naar de normale waarde ook mogelijk kunnen zijn. Echter, vanwege de onduidelijkheid wat betreft de toepassingsmogelijkheid en het bereik van dit beginsel, heeft implementatie van artikel 80 in de nationale wet de voorkeur als het gaat om het bestrijden van het spelen met vergoedingen in gelieerde verhoudingen.

De tekst van artikel 72 en 80 BTW-Richtlijn blinken alleen niet uit in duidelijkheid. De belangrijkste aanbevelingen die ik in dit kader heb zijn de volgende:

### Artikel 72

- het wegnemen van de onduidelijkheid omtrent “op dat tijdstip” en “op het tijdstip” van de eerste volzin;
- het beter verwoorden van de tweede volzin zodat blijkt dat het niet om een nieuwe definitie van het begrip normale waarde gaat maar om een minimale waarde;
- het opnemen van de wijze waarop de normale waarde dient te worden vastgesteld door bijvoorbeeld aan te sluiten bij de OESO-richtlijnen;

### Artikel 80

- de implementatie van de bepaling verplicht maken voor lidstaten in plaats van facultatief, om harmonisatie te bevorderen;
- het specifiekere vormgeven van de situaties onder a) tot en met c) om ervoor te zorgen dat de maatregel niet verder gaat dan strikt noodzakelijk;
- het opnemen van een tegenbewijs om bonafide gevallen die desondanks toch nog onder de bepaling zouden vallen eruit te kunnen filteren.

Ik zal nu een poging doen om deze punten tezamen met de overige aanbevelingen die ik in deze verhandeling heb gemaakt op te nemen in artikel 72 en 80 BTW-Richtlijn. Hierdoor zal de tekst van de bepalingen beter aansluiten bij hun doel en zullen onduidelijkheden weggenomen worden. Dit richtlijnvoorstel kan dan tevens als basistekst dienen voor de lidstaten die de normale waarde in gelieerde verhoudingen in hun nationale wet wensen te implementeren.

## Artikel 72

Voor de toepassing van deze richtlijn wordt als „normale waarde” beschouwd het volledige bedrag dat een afnemer, om de desbetreffende goederen of diensten *te verkrijgen op dat tijdstip*, in dezelfde handelsfase als waarin de goederenlevering of de dienst wordt verricht, ~~op het tijdstip van die verrichting en~~ bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een ~~zelfstandige~~ *onafhankelijke* leverancier of dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is.

*De „normale waarde” wordt bepaald aan de hand van de OESO Richtlijnen voor verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingdiensten.* Indien geen vergelijkbare goederenlevering of dienst voorhanden is, ~~wordt onder~~ *is de* „normale waarde” ~~het volgende verstaan:~~

- 1) met betrekking tot goederen, ~~een waarde die niet lager is dan de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, dan de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop de levering wordt verricht;~~
- 2) met betrekking tot diensten, ~~een waarde die niet lager is dan de door de belastingplichtige voor het verrichten van de dienst gemaakte uitgaven.~~

## Artikel 80

~~1. Om Tenzij belastingplichtige aannemelijk maakt dat geen sprake is van belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen, kunnen de lidstaten in de volgende gevallen is, bepalen dat voor goederenleveringen of diensten waarbij familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden zoals omschreven door de lidstaat bestaan, in de volgende gevallen de maatstaf van heffing de normale waarde is:~~

- a) ~~wanneer de tegenprestatie lager is dan de normale waarde en de afnemer geen volledig recht op aftrek uit hoofde van de artikelen 167 tot en met 171 en 173 tot en met 177 heeft voor wat betreft die prestatie;~~
- b) ~~wanneer de tegenprestatie lager is dan afwijkt van de normale waarde en het hanteren van die tegenprestatie als maatstaf van heffing in plaats van de normale waarde een groter, degene die de handeling verricht geen volledig recht op aftrek uit hoofde van de artikelen 167 tot en met 171 en 173 tot en met 177 tot gevolg heeft voor degene die de handeling verricht heeft en de handeling uit hoofde van de artikelen 132, 135, 136, 371, 375, 376 en 377, artikel 378, lid 2, artikel 379, lid 2, en de artikelen 380 tot en met 390 ter, is vrijgesteld;~~
- c) ~~wanneer de tegenprestatie hoger is dan de normale waarde en degene die de handeling verricht geen volledig recht op aftrek uit hoofde van de artikelen 167 tot en met 171 en 173 tot en met 177 heeft.~~

Voor de toepassing van de eerste alinea kan een ~~dienstverband tussen werkgever en werknemer, het gezin van de werknemer of andere personen die nauwe banden met hem hebben, als nauwe betrekkingen met de werkgever tot welke die werknemer in dienstverband staat~~ gelden.

~~2. Wanneer zij gebruik maken van de in lid 1 bedoelde mogelijkheid, kunnen de lidstaten de categorieën van leveranciers, dienstverrichters of afnemers waarop de maatregelen van toepassing zijn, omschrijven.~~

~~3. De lidstaten stellen het BTW-Comité in kennis van de nationale maatregelen die zij uit hoofde van lid 1 hebben genomen indien het geen maatregelen betreft die voor 13 augustus 2006 door de Raad overeenkomstig artikel 27, leden 1 tot en met 4, van Richtlijn 77/388/EEG zijn toegestaan en uit hoofde van lid 1 van dit artikel worden behouden.~~



## Literatuurlijst

- HR 4 mei 1955, nr. 12 273, BNB 1955/223
- HR 12 februari 1958, nr. 13 456, BNB 1958/116
- HR 10 december 1958, nr. 13 791, BNB 1959/51
- HR 18 november 1959, nr. 14 020, BNB 1959/386
- HR 31 mei 1978, nr. 18 230, BNB 1978/252
- HR 8 juli 1968, nr. 23 315, BNB 1986/293
- HR 8 juli 1968, nr. 23 426, BNB 1986/294
- HR 8 juli 1968, nr. 23 440, BNB 1986/295
- HR 8 juli 1968, nr. 23 441, BNB 1986/296
- HvJ EG 5 mei 1994, nr. C-38/93 (Glawe)
- HvJ EG 23 november 1988, nr. C-230/87 (Naturally Yours Cosmetics)
- HvJ EG 29 mei 1997, C-63/96 (Skripalle)
- HvJ EG 12 juli 1988, nr. 138-139/86 (Direct Cosmetics II)
- HvJ EG 27 september 2007, nr. C-146/05 (Colleé)
- HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax)
- HvJ EG 22 december 2010, nr. C-103/09 (Weald Leasing Ltd)
- Prejudiciële vragen, 14 maart 2011, nr. C-129/11
- Prejudiciële vragen, 14 juni 2011, nr. C-298/11
- Prejudiciële vragen, 29 december 2010, C-621/10
- G.J. van Slooten, "Misbruik van recht en de nieuwe btw-uitvoeringsverordening. Halifax no more?", WFR 2010/1562
- Prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis, "Eerste jurisprudentie met betrekking tot de tbs regeling in de inkomstenbelasting", WFR 2008/543
- Richard T. Ainsworth, "Transfer Pricing in VAT/GST vs Direct Taxation: A paper on the topic of relations between associated companies", Boston University School of Law Working Paper No. 09-02
- K.M. Braun e.a., "Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting) 2011-2012"
- A.J. van Doesum, "Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw"
- G.J van Norden, "Het concern in de BTW", Fiscale Monografieën nr. 122
- Eurostat, "Taxation trends in the European Union", 2011 edition