

Sponsoring in de omzetbelasting

De verschillende soorten sponsoring en het waarden van de tegenprestatie in natura.

Bachelorscriptie Fiscale Economie
Juli 2018
Naam student: Sabine Kouwenhoven
Studentnummer: 414670
Begeleider: drs. P. C. J. Oerlemans

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding	3
1.1 <i>Aanleiding tot het onderzoek</i>	3
1.2 <i>Probleemstelling</i>	4
1.3 <i>Opzet</i>	4
Hoofdstuk 2: De Omzetbelasting	6
2.1 <i>Inleiding</i>	6
2.2 <i>Geschiedenis</i>	6
2.3 <i>De belastingplichtige (ondernemer)</i>	6
2.4 <i>Rechtskarakter</i>	8
2.5 <i>Belastbare handelingen</i>	8
2.6 <i>Het begrip vergoeding</i>	9
2.7 <i>Deelconclusie</i>	10
Hoofdstuk 3: Verschillende vormen van sponsoring	11
3.1 <i>Inleiding</i>	11
3.2 <i>Zakelijk en privé oogpunt</i>	11
3.3 <i>Sponsors in de vorm van geld</i>	11
3.4 <i>Sponsors in natura</i>	12
3.4.1 <i>Leveren van goederen</i>	12
3.4.2 <i>Leveren van diensten</i>	12
3.5 <i>Sponsor soorten</i>	13
3.6 <i>Deelconclusie</i>	13
Hoofdstuk 4: Europese rechtspraak tegenprestatie in natura	15
4.1 <i>Inleiding</i>	15
4.2 <i>Buitenlandse rechtspraak</i>	15
4.2.1 <i>HvJ 23 november 1988 (Naturally Yours)</i>	15
4.2.2 <i>HvJ 2 juni 1994 (Empire Stores)</i>	16
4.2.3 <i>HvJ 3 juli 1997 (Goldsmiths)</i>	18
4.2.4 <i>HvJ 3 juli 2001 (Bertelsmann)</i>	19
4.3 <i>Deelconclusie</i>	19
Hoofdstuk 5: Nederlandse rechtspraak tegenprestatie in natura	21
5.1 <i>Inleiding</i>	21
5.2 <i>Nederlandse jurisprudentie</i>	21
5.2.1 <i>Hof Amsterdam 11 oktober 1988</i>	21
5.2.2 <i>HR 5 september 1990</i>	21
5.2.3 <i>HR 18 mei 1994</i>	23
5.2.4 <i>Hof Arnhem 26 april 1996</i>	23
5.2.5 <i>HR 18 december 1991</i>	24
5.3 <i>Deelconclusie</i>	25
Hoofdstuk 6: Conclusie	27
Literatuurlijst	29

Hoofdstuk 1

Inleiding

1.1 Aanleiding tot het onderzoek

In deze tijd is er veel sprake van sponsoring. Denk aan professionele voetbalclubs met grote sponsors maar ook aan de amateurclubs met de kleinere sponsors. Indien hier geen duidelijke regels over zijn in de wet, kan de belastingdienst veel geld mislopen. Niet alleen in de sportwereld is er sprake van sponsoring, ook wel sportsponsoring genoemd, je komt het in het dagelijks leven op veel plaatsen tegen. Er wordt niet alleen op veel verschillende gebieden gesponsord, maar er zijn ook verschillende vormen van sponsoring. Sponsoring kan plaatsvinden in de vorm van geld maar ook in natura door middel van het leveren van goederen en/of diensten. Als ergens geld tegenover staat als prestatie, is het duidelijk dat er sprake is van consumptie en wat de waarde hiervan is. Als het een vergoeding in natura betreft, moet bepaald worden hoe dit gewaardeerd wordt.¹

Er ontstaat een probleem doordat twee partijen ten opzichte van elkaar presteren, terwijl beide partijen van tevoren niet hebben afgestemd hoe ze omzetbelasting-technisch handelen. In de jurisprudentie is er een casus waarbij een wielerploeg wordt gesponsord door een sauna door het faciliteren van een bus, kleding, massages en geld.² De tegenprestatie vanuit de wielerploeg is hier reclame maken voor de sauna. Wat valt hier onder sponsoring en is de tegenprestatie voldoende om de waarde van de gesponsorde goederen en/of diensten te dekken? Omdat er in dit geval naast het geld ook nog sprake is van het faciliteren van een bus, kleding, en massages, moet dit eerst gewaardeerd worden. Inmiddels bestaat er jurisprudentie op het gebied van sponsoring en de waardering van de tegenprestatie. Hier is Nederlandse- en Europese jurisprudentie over te vinden. Naast het sponsoren van materialen en het sponsoren in natura speelt de hoeveelheid geld ook een grote rol. In bepaalde gevallen wordt een goed of een dienst tegen een lagere prijs aangeboden dan het werkelijk waard is. Hierbij is er ook in een bepaalde mate sprake van sponsoring. In een andere casus sponsort een autodealer een voetbalclub.³ De auto's worden geleased tegen een lagere prijs dan normaal. Hierbij is de vraag waarover de btw dan berekend moet worden. Niet alleen in de Nederlandse jurisprudentie maar ook bij de Europese jurisprudentie is hier het één en ander over te vinden. Bij het Naturally Yours arrest is er sprake van bepaalde cosmetica producten die goedkoper worden aangeboden dan de winkelprijs en onder bepaalde voorwaarden zelfs gratis worden weggegeven.⁴ Net als bij de autodealer waarbij de lease contracten tegen een lagere prijs worden aangeboden dan wat ze eigenlijk waard zijn, worden producten hier ook goedkoper aangeboden of zelfs gratis weggegeven. Het hangt er vanaf wat de tegenprestatie is en hoe dit wordt

¹ <https://www.belastingdienst.nl>

² HR 5 september 1990, nr. 26 615, BNB 1990/304

³ HR 18 mei 1994, nr.29 402, BNB 1994/254

⁴ HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours)

gewaardeerd. Er is hier meer jurisprudentie over te vinden en tot op heden is het niet duidelijk uit de wet op te maken hoe dit in de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) is geregeld. De discussie in deze scriptie zal gaan over de waardering van de tegenprestatie die de sponsor ontvangt voor de goederen en/of diensten die hij levert.

Voordat de Wet OB 1968 is ingevoerd zoals wij deze nu nog steeds kennen, bestond er al jaren een soort belasting waarmee we de omzetbelasting kunnen vergelijken. Op 1 januari 1969 is de Wet OB 1968 ingevoerd. De omzetbelasting is een verbruiksbelasting, dit betekent dat er een belasting moet worden geheven op de consumptie. Niet van de consument direct, maar indirect. De btw wordt betaald op het moment dat de consument betaalt aan de ondernemer. De ondernemer voldoet de omzetbelasting aan de belastingdienst, niet de consument zelf. Naast de btw kent men in Nederland nog een indirecte belasting, de accijns. Hier zal verder niet op in worden gegaan bij dit onderzoek. Bij deze scriptie zal de focus liggen op de Wet OB 1968 en de relevante jurisprudentie omtrent dit onderwerp. Het zal hier in het bijzonder gaan over de btw bij sponsoring en hoe de tegenprestatie wordt gewaardeerd.

1.2 Probleemstelling

Er is veel onduidelijkheid op het gebied van sponsoring en de waardering van een tegenprestatie en dan vooral de tegenprestatie in natura in de omzetbelasting. Tot op heden volgt niet duidelijk uit de Wet OB 1968 en uit de jurisprudentie hoe er in welke situatie gehandeld moet worden. In deze scriptie zal worden onderzocht hoe er met de verschillende vormen van sponsoring wordt omgegaan en aan de hand waarvan bepaald wordt wat de waardering van een tegenprestatie is. Ook zullen de verschillende soorten tegenprestaties naar voren komen. Een tegenprestatie kan in de vorm van geld zijn, maar komt ook in natura. Er zal hier worden gekeken hoe bepaalde tegenprestaties behandeld en gewaardeerd worden. Naar aanleiding hiervan staat de volgende probleemstelling centraal:

“Hoe wordt omgegaan met de verschillende vormen van sponsoring in de omzetbelasting en hoe wordt de tegenprestatie gewaardeerd?”

1.3 Opzet

Om antwoord te kunnen geven op de vraag hoe er moet worden omgegaan met verschillende vormen van sponsoring en hoe de tegenprestatie gewaardeerd moet worden, wordt in deze scriptie gebruik gemaakt van de Wet OB 1968 en zal gebruik worden gemaakt van Nederlandse- en Europese jurisprudentie. Om te beginnen met een antwoord te geven op de probleemstelling zal er in het tweede hoofdstuk verder worden ingegaan op de Wet OB 1968 in het algemeen en toegepast op de probleemstelling, de vorm waarin gesponsord wordt en wat dit zal betekenen voor de btw. Er zal uitsluitend sprake zijn van btw als de sponsor als ondernemer wordt aangemerkt voor de btw. Een ondernemer wordt

aangemerkt als ondernemer voor de btw indien hij zelfstandig een bedrijf of een beroep uitoefent. Een vereniging of stichting zal niet altijd dezelfde behandeling krijgen, omdat deze vaak niet met het gehele bedrijf zelfstandig een bedrijf of beroep uitoefent, maar slechts met een gedeelte hiervan. Een vereniging of stichting zal deels btw-plichtig zijn, voor het deel waarmee een onderneming wordt gedreven.⁵

In het derde hoofdstuk worden de verschillende vormen van sponsoring behandeld. Er zijn op het gebied van sponsoring verschillende vormen. Er kan gesponsord worden in de vorm van geld, maar ook in de vorm van natura door het leveren van goederen en/of diensten. Daarnaast kan er op verschillende manieren worden gesponsord. Dit zal nader worden toegelicht in het derde hoofdstuk.

In het vierde hoofdstuk wordt ingegaan op de tegenprestatie in natura in het algemeen. In dit hoofdstuk zal aan de hand van een selectie Europese arresten beschreven worden wat er in het verleden is besloten door het Hof van Justitie en wat dit voor gevolgen heeft. Na dit hoofdstuk moet duidelijk worden hoe de tegenprestatie in natura in het algemeen gewaardeerd wordt en later zullen de gevolgen voor de Nederlandse rechtspraak worden behandeld. De Nederlandse jurisprudentie zal in het volgende hoofdstuk aan bod komen.

In het vijfde hoofdstuk wordt ingegaan op de Nederlandse rechtspraak die betrekking heeft op de tegenprestatie in natura. Er zal hier een vergelijking worden gemaakt met de eerder genoemde Europese jurisprudentie en uiteindelijk zal het duidelijk moeten zijn hoe de tegenprestatie in Nederland gewaardeerd wordt ten opzichte van de Europese jurisprudentie en waar de waardering van afhangt.

Hoofdstuk 6 zal een samenvatting zijn van de eerder behandelde hoofdstukken. Hier zal tevens antwoord worden gegeven op de probleemstelling.

⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p.61

Hoofdstuk 2

De Omzetbelasting

2.1 Inleiding

Voordat antwoord kan worden gegeven op de probleemstelling zal eerst duidelijk moeten worden hoe de omzetbelasting werkt. In dit hoofdstuk zal voordat de verschillende soorten sponsoring en de tegenprestatie hiervoor in natura worden onderzocht, eerst kort de geschiedenis van de omzetbelasting worden beschreven, daarna zal de belastingplichtige aan bod komen, vervolgens het rechtskarakter, gevolgd door de belastbare handelingen en als laatste zal het begrip vergoeding aan bod komen. Het hoofdstuk zal worden afgesloten met een deelconclusie.

De richtlijn voor de btw-tarieven en de btw-vrijstellingen zijn opgenomen in de Europese btw-richtlijn. Het gaat om de richtlijn 2006/112/EG. De btw-richtlijn is opgesteld om ervoor te zorgen dat de btw-regelgeving in elke lidstaat zo uniform mogelijk wordt toegepast. Aan de lidstaten worden bepaalde keuzemogelijkheden gegeven door de richtlijn, hierdoor is de btw-regelgeving niet in iedere lidstaat hetzelfde.⁶ Richtlijnen zijn opgesteld om een bepaald resultaat te bereiken en is gericht tot de lidstaten. De manier waarop het resultaat wordt bereikt is aan de nationale overheden, deze mogen bepalen hoe de richtlijn wordt gebruikt in de nationale wet en hoe dit wordt uitgevoerd.⁷

2.2 Geschiedenis

Er bestaat al lang een soort belasting die op de omzetbelasting lijkt zoals wij deze nu kennen. In de klassieke oudheid kenden ze al een soort omzetbelasting. In de tijd van de Romeinen bestond er een belasting die werd geheven op de goederenhandel. Ook in de middeleeuwen werden er omzetbelastingen geheven, vooral in Spanje. Nadat dit in Spanje was ingevoerd, werd het in meerdere landen ingevoerd, waaronder uiteindelijk ook in Nederland. Deze vorm van omzetbelasting was populair om in te voeren in slechtere tijden, bijvoorbeeld in tijden van oorlog om de extra overheidsuitgaven te kunnen compenseren.⁸

2.3 De belastingplichtige (ondernemer)

‘De term belastingplichtige in de btw-richtlijn geeft – beter dan de term ‘ondernemer’ – aan dat de betrokkene in de belastingheffing wordt betrokken.’⁹ Er kan alleen sprake zijn van ondernemerschap op het moment dat er een onderneming wordt uitgeoefend. Om aangemerkt te worden als een ondernemer moet aan een aantal eisen zijn voldaan. In de Wet OB 1968 wordt de ondernemer in artikel 7 omschreven als: ‘ieder die zelfstandig een

⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 33

⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 35

⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 1-2

⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 61

bedrijf of beroep beoefent'. De drie belangrijkste elementen hieruit zijn de begrippen: ieder, bedrijf en zelfstandig.¹⁰

Onder het begrip ieder worden natuurlijke personen, rechtspersonen en samenwerkingsverbanden verstaan, waarbij rechtspersoonlijkheid bezitten geen vereiste is. Het tweede element is het begrip 'bedrijf', een synoniem voor 'onderneming'. Uit de Wet OB 1968 wordt niet duidelijk waar een onderneming aan moet voldoen om het als een onderneming aan te merken. De uitleg van de definitie van 'onderneming' is overgelaten aan de rechter. In Nederlandse jurisprudentie is hiervan een omschrijving te vinden. Om te kunnen spreken van een onderneming uitoefenen moet er sprake zijn van een organisatie van kapitaal en arbeid, die erop is gericht om in een duurzaam streven door deelname aan het economisch verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen.¹¹ Het begrip zelfstandig is aan de wet toegevoegd om ervoor te zorgen dat werknemers in loondienst niet in de heffing worden betrokken. Om als zelfstandige aangemerkt te worden, is het hebben van een arbeidsovereenkomst niet voldoende. Naast dat de arbeidsovereenkomst er moet zijn, moet de werknemer ondergeschikt zijn aan de werkgever wat betreft de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.¹²

In deze scriptie zullen we te maken krijgen met ondernemers die met hun hele bedrijf belastingplichtig zijn voor de btw. Daarnaast krijgen we te maken met verenigingen en stichtingen, deze zijn niet altijd belastingplichtig voor de omzetbelasting. Een vereniging is belastingplichtig voor de btw op het moment dat de wet dit bepaalt. Wanneer een vereniging of stichting die gesponsord wordt belastingplichtig is voor de omzetbelasting, moet deze ook btw voldoen. De ondernemer moet de btw van 21% doorberekenen aan de sponsor en dit moet naast het doorberekenen ook op de factuur worden gezet. Het sponsorbedrag zal dan verhoogd worden met die 21%. De ondernemer zal het bedrag uiteindelijk moeten voldoen aan de belastingdienst. De sponsor kan hierna de btw vaak weer aftrekken als voorbelasting.

Op het moment dat de vereniging of stichting niet belastingplichtig is voor de btw, zal er in de meeste gevallen van een sponsoring toch btw betaald moeten worden door de sponsor, omdat er sprake is van een tegenprestatie. Deze tegenprestatie is belast. Daarnaast is er een uitzondering voor ondernemers op maatschappelijk, cultureel en sportief gebied. Deze ondernemers hebben recht op een vrijstelling tot een bepaald bedrag. In artikel 11 lid 1 Wet OB 1968 zijn de vrijgestelde prestaties opgenomen.¹³ In dit artikel wordt een aantal groepen genoemd die vrijgesteld zijn van belasting. In artikel 11 lid 1 onderdeel e worden de diensten genoemd die door organisaties worden geleverd en als doel hebben de beoefening van sport

¹⁰ Artikel 7 Wet op de Omzetbelasting 1968

¹¹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 66-67

¹² M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 80

¹³ Artikel 11 Wet op de omzetbelasting 1968

of de bevordering daarvan.¹⁴ Hiervan wordt weer een aantal elementen uitgezonderd. In onderdeel v worden bedragen genoemd waaronder de leveringen en diensten moeten blijven om in aanmerking te komen voor de vrijstelling. De ontvangst van een levering mag niet meer dan €68.076 bedragen per jaar. Voor een dienst geldt een bedrag van €22.689 per jaar voor de meeste organisaties en voor organisaties als genoemd in onderdeel e is dit een bedrag van €50.000.¹⁵

2.4 Rechtskarakter

Het doel van de omzetbelasting van nu is om het verbruik van goederen en diensten in de heffing te betrekken. 'Een omzetbelasting belast kort gezegd de overdracht van producten op hun weg van producent naar consument.'¹⁶ Het rechtskarakter van de omzetbelasting kan verschillend zijn. Het rechtskarakter is ook wel de reden waarom de overdracht van goederen wordt belast. De omzetbelasting kan het rechtskarakter hebben van een verkeersbelasting, van een productiebelasting, maar ook van een verbruiksbelasting.¹⁷ Het heeft het meeste weg van een verbruiksbelasting, aangezien het doel van de omzetbelasting het belasten van verbruik van goederen en diensten is. De omzetbelasting wordt ook wel gezien als een algemene indirecte verbruiksbelasting. Daarnaast wordt er gezegd dat de omzetbelasting een neutrale belasting is. Van Hilten en Van Kesteren spreken dit tegen door te zeggen dat belastingen nooit neutraal zijn. Het neutraal zijn van een belasting is een relatief begrip. Het hangt af van het rechtskarakter in welke mate de neutraliteit een rol speelt.¹⁸

2.5 Belastbare handelingen

In artikel 1 van de Wet OB staan de belastbare handelingen onder elkaar:¹⁹

- Leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht;
- Intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer en door rechtspersonen, andere dan ondernemers;
- Intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel, anders dan in de zin van het onderdeel hierboven genoemd, van nieuwe vervoermiddelen in Nederland;
- Invoer van goederen.

¹⁴ Artikel 11 lid 1 onderdeel e Wet op de Omzetbelasting 1968

¹⁵ Artikel 11 lid 1 onderdeel v Wet op de Omzetbelasting 1968

¹⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 2

¹⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 2

¹⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 47

¹⁹ Artikel 1 Wet op de Omzetbelasting 1968

In deze scriptie staat artikel 1 onderdeel a Wet OB 1968 centraal. De leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Voor deze scriptie is het van belang hoe de goederen en diensten worden belast en uiteindelijk het bepalen van de waarde van de tegenprestatie. De bepaling van de tegenprestatie zal later in deze scriptie aan de orde komen. De levering van goederen en diensten wordt respectievelijk beschreven in artikel 3 en 4 van de Wet OB 1968. Bij sponsoring in het algemeen zal er ook sprake zijn van het leveren van goederen en diensten. Bij het overeenkomen van een sponsorcontract zal de ene partij goederen en of diensten leveren en de andere partij zal hier een prestatie tegenover zetten. Deze prestatie kan in goederen, diensten en/of in geld worden geleverd. De conclusie van deze subparagraaf is dat het leveren van goederen en diensten belast is in de omzetbelasting, omdat er hier sprake is van een belaste handeling.

2.6 Het begrip vergoeding

In deze scriptie zullen we te maken krijgen met vergoedingen die niet alleen uit geld bestaan maar ook met een vergoeding in natura, ook wel tegenprestatie in natura genoemd. De waarde van een vergoeding in geld is makkelijk te bepalen, maar bij een tegenprestatie in natura is dit moeilijker. In artikel 8 lid 1 Wet OB 1968 staat dat de belasting wordt berekend over de vergoeding.²⁰ Er moet dus allereerst bepaald worden wat de vergoeding is. In artikel 8 tweede lid Wet OB 1968 wordt het begrip vergoeding uitgebreid: 'De vergoeding is het totale bedrag dat – of voor zover de tegenprestatie niet in een geldsom bestaat, de totale waarde van de tegenprestatie welke –ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht, de omzetbelasting niet daaronder begrepen'.²¹ Bij het bepalen van de waarde van de tegenprestatie komt de vraag op of de maatstaf van heffing de omzetbelasting een subjectief of objectief karakter kent. We spreken van een objectieve maatstaf van heffing als het bedrag gewaardeerd wordt op de hoogst mogelijke prijs die een verkoper zou willen ontvangen, of de laagst mogelijke prijs die de consument bereid zou zijn hiervoor te betalen. Dit komt over het algemeen overeen met de prijs die door de verkoper in rekening wordt gebracht. Daarnaast is er ook een subjectieve maatstaf van heffing. Hierbij wordt de waarde vastgesteld op het bedrag dat in rekening wordt gebracht als tegenwaarde van de prestatie aan de afnemer. Dat bedrag kan in bepaalde situaties dan ook lager zijn dan wat 'normaal' is. In beginsel werd er bij de Wet OB 1954 uitgegaan van een objectieve maatstaf van heffing als het ging om het leveren van goederen, terwijl bij diensten werd uitgegaan van een subjectieve maatstaf van heffing. In tegenstelling tot de Wet OB 1954, gaat de Wet OB 1968 in beginsel uit van een subjectieve maatstaf van heffing. Dit betekent dat het gaat om het

²⁰ Artikel 8 lid 1 Wet op de Omzetbelasting 1968

²¹ Artikel 8 lid 2 Wet op de Omzetbelasting 1968

bedrag dat daadwerkelijk in rekening wordt gebracht.²² Van Hilten concludeert in haar artikel dat de maatstaf van heffing van de omzetbelasting een subjectief karakter heeft.²³

2.7 Deelconclusie

Het doel van de omzetbelasting is om het verbruik van de goederen en diensten in de heffing te betrekken. De omzetbelasting wordt gezien als een algemene indirecte verbruiksbelasting. Bij het sponsoren van een partij is er doorgaans sprake van het leveren van goederen en/of diensten. Dit is belast.

Op het moment dat er sprake is van een ondernemer, moet rekening worden gehouden met de omzetbelasting. Daarnaast moet er gekeken worden of de ondernemer mogelijk recht heeft op een vrijstelling. In de meeste gevallen van sponsoring moet btw gerekend worden aan de sponsor, omdat er geen sprake is van een vrijgestelde prestatie. Hierop zijn een aantal uitzonderingen, deze worden genoemd in artikel 11 lid 1 onderdeel v van de Wet OB 1968. De omzetbelasting moet worden voldaan door de ondernemer, niet door de consument. De sponsor betaalt de btw aan de gesponsorde en de gesponsorde is in dit geval degene die de omzetbelasting moet voldoen aan de belastingdienst.

Daarnaast is niet alleen de vergoeding die bestaat uit geld belast, maar ook de tegenprestatie in natura. Als er sprake is van een tegenprestatie in natura, zal dit gewaardeerd moeten worden. Hoe deze tegenprestatie gewaardeerd wordt, komt terug in hoofdstuk vier en vijf.

²² J. Reugebrink. Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief? Weekblad Fiscaal Recht 1973/654

²³ M.E. van Hilten. De maatstaf van btw-heffing: hoe subjectief is subjectief? Weekblad Fiscaal Recht 1995/76

Hoofdstuk 3

Verschillende vormen van sponsoring

3.1 Inleiding

Zoals eerder is genoemd, zijn er verschillende vormen van sponsoring. Een sponsor kan sponsoren in de vorm van geld en/of natura. Een vergoeding hoeft niet altijd uit geld te bestaan maar kan ook bestaan uit een levering van goederen en/of diensten. Bij het leveren van goederen en/of diensten spreek je van sponsoren in natura. Daarbij is het hebben van een sponsorovereenkomst geen vereiste. Hiervan zal bijvoorbeeld sprake zijn bij sportsponsoring op het moment dat er voor een bepaalde tijd wordt vastgelegd dat de sponsor een sportclub of sportteam gaat sponsoren, waaraan het geld besteed moet worden en wat de tegenprestatie hiervoor zal zijn. In andere gevallen is er geen sprake van een overeenkomst, bijvoorbeeld op het moment dat iets éénmalig gebeurt of als de gesponsorde zelf mag bepalen waar het geld aan wordt besteed.

Het doel van dit hoofdstuk is om de verschillende vormen van sponsoring te behandelen en duidelijk te maken hoe wordt omgegaan met de verschillende vormen van sponsoring en hoe deze behandeld worden in de btw. In het volgende hoofdstuk wordt specifieker teruggekomen op sponsoring in natura, waarbij er sprake is van een tegenprestatie in natura en hoe dit moet worden gewaardeerd.

3.2 Zakelijk en privé oogpunt

Er kan vanuit twee verschillende opzichten gesponsord worden. Een sponsoring kan een zakelijk oogpunt of een privé oogpunt hebben, of allebei. Als er vanuit een zakelijk oogpunt wordt gesponsord, moet er sprake zijn van een zakelijk belang. In dat geval kunnen de kosten van de sponsoring worden afgetrokken van de winst en is de btw verrekenbaar als voorbelasting. Daarnaast hebben we nog het privé oogpunt. Dit is het geval, indien er vanwege persoonlijke motieven wordt gesponsord en er geen sprake is van een zakelijk belang. In dit geval is het bedrag niet aftrekbaar van de winst en kan de btw niet als voorbelasting worden afgetrokken. In de praktijk komen ook situaties voor waarbij een deel vanuit een zakelijk oogpunt wordt gesponsord en een deel vanuit een privé oogpunt. In dit geval moet de sponsoring worden toegerekend en op die manier is te bepalen of het kan worden afgetrokken van de winst en of het aftrekbaar is van de voorbelasting.

3.3 Sponsoren in de vorm van geld

De meest eenvoudige manier van sponsoren is een sponsoring in de vorm van geld. Hierbij geeft de sponsor een geldbijdrage en als tegenprestatie ontvangt de sponsor reclame, waardoor de sponsor meer naamsbekendheid krijgt. De tegenprestatie zal hier op hetzelfde

bedrag worden gewaardeerd als het geldbedrag waarvoor gesponsord is.²⁴ Bij het leveren van goederen en/of diensten wordt dit bedrag bepaald aan de hand van de waarde van het goed of de dienst. Bij het sponsoren in de vorm van geld kan je te maken hebben met een sponsorcontract, hierin staat dan opgenomen waar het geld aan besteed moet worden en wat de tegenprestatie hiervoor is.

3.4 Sponsoren in natura

Naast sponsoren in de vorm van geld kan je ook sponsoren in natura. Hier is sprake van op het moment dat de sponsor geen geld betaalt voor een prestatie maar goederen en/of diensten levert.²⁵ Er moet over de waarde van de sponsoring in natura wel belasting worden voldaan. De waarde hiervan zal bepaald moeten worden. Volgens Van Hilten en van Kesteren ligt het voor de hand dat er bij het bepalen van de waarde van een vergoeding in natura uit wordt gegaan van wat de waarde voor de presterende ondernemer zou betekenen.²⁶ Er moet worden uitgegaan van het geldbedrag wat de sponsor zou mislopen op het moment dat hij er geen vergoeding voor krijgt.²⁷

3.4.1 Leveren van goederen

Binnen de sponsoring in natura is nog het onderscheid tussen het leveren van goederen en het leveren van diensten. Bij het leveren van goederen levert de sponsor bijvoorbeeld sportkleding, auto's in eigendom of andere goederen. Hier tegenover staat dan een dienst vanuit de gesponsorde. Dit kan een reclamediens zijn.

3.4.2 Leveren van diensten

Naast het leveren van goederen is het leveren van diensten ook een vorm van sponsoring in natura. Hierbij wordt geen goed geleverd, maar een dienst. Dit kan in de vorm van allerlei soorten diensten. In dit geval moet de kostprijs van de dienst worden bepaald. Dit is de meest lastige vorm om te bepalen, omdat je hier niet te maken hebt met een inkoopwaarde of geldbedrag en de waarde aan de hand hiervan niet kan bepalen. Er zal hier moeten worden gekeken naar wat de belanghebbende ervoor op moet offeren.

Naast dat een sponsor btw moet betalen over het bedrag aan geld wat hij overmaakt, moet er ook btw worden betaald over een sponsoring in natura. De belasting wordt uitgedrukt in geld. De waarde zal daarom ook uitgedrukt moeten worden in geld. Om de waarde van een tegenprestatie in natura uit te drukken in geld, moet deze eerst gewaardeerd worden. Na het bepalen van de waarde van het leveren van de goederen en/of diensten moet de btw

²⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 199

²⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 200

²⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 201

²⁷ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, p. 211

berekend worden.²⁸ De hoogte van de omzetbelasting hangt daarbij af van de waarde van de goederen en/of diensten die gesponsord worden. Deze waarde zal daarom bepaald moeten worden om op een btw bedrag uit te komen.

3.5 Sponsor soorten

De bekendste soort sponsoring is de sportsponsoring, waarin sportclubs of sportteams gesponsord worden in de vorm van geld, goederen en/of diensten.²⁹ Naast het sponsoren in de sportwereld zijn er ook bedrijven die bepaalde premies verstrekken, of gratis artikelen leveren in ruil voor een tegenprestatie³⁰. De tegenprestaties hiervoor bestaan voornamelijk uit het aanbrengen van nieuwe klanten en het maken van reclame. De gratis artikelen worden verstrekt om meer naamsbekendheid te krijgen en om daarmee nieuwe klanten te werven. Naast het verstrekken van premies en gratis artikelen zijn er bedrijven die kortingsbonnen, coupons en vouchers verstrekken om hiermee klanten te trekken en meer naamsbekendheid te krijgen. In dit soort gevallen is er sprake van een korting en niet zozeer van een sponsoring. De theorie over de kortingsbonnen, coupons en vouchers zullen verder in deze scriptie buiten beschouwing worden gelaten en niet verder uitgewerkt worden.

3.6 Deelconclusie

Uit dit hoofdstuk blijkt dat je sponsoring onder kan verdelen in sponsoring in geld en sponsoring in natura. Bij sponsoring in natura kan weer onderscheid worden gemaakt tussen het leveren van goederen en het leveren van diensten. Daarnaast moet worden gekeken vanuit welk belang er wordt gesponsord. Dit kan vanuit een zakelijk oogpunt, of vanuit een privé oogpunt zijn. Dit bepaalt de aftrek van de voorbelasting.

Bij sponsoring wordt niet alleen gekeken in welke vorm dit voorkomt maar tegelijk ook naar met wat voor sponsoring we te maken hebben. De meest bekende vorm van sponsoring is de sportsponsoring, waarbij een sportclub of team gesponsord wordt door middel van geld of door het leveren van goederen of diensten. Naast de sportsponsoring is een andere vorm van sponsoring het leveren van gratis lokartikelen om hiermee naamsbekendheid te krijgen.

Er zal altijd iets tegenover een sponsoring moeten staan. In ruil voor het sponsoren krijgt een sponsor naamsbekendheid in de vorm van een sponsorbord langs een sportveld, op sportkleding of een vermelding op een site als reclame. Naast naamsbekendheid kan een sponsor ook op andere manieren een tegenprestatie krijgen, bijvoorbeeld in de vorm van een toegangsticket voor een evenement wat georganiseerd wordt.

²⁸ M.E. van Hilten, De maatstaf van btw-heffing: hoe subjectief is subjectief? Weekblad Fiscaal Recht 1995/76

²⁹ HR 5 september 1990, nr. 26 615, BNB 1990/304

³⁰ HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours)

In het volgende hoofdstuk wordt de tegenprestatie in natura toegelicht aan de hand van Europese jurisprudentie.

Hoofdstuk 4

Europese rechtspraak tegenprestatie in natura

4.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk hebben we gezien dat er verschillende manieren van sponsoring bestaan. In dit hoofdstuk wordt teruggekomen op hoe de tegenprestatie in natura wordt gewaardeerd. Op het moment dat er wordt gesproken van een vergoeding, wordt vaak verwacht dat dit in geld is. Een tegenprestatie hoeft niet in geld te zijn, dit kan ook in natura. Deze tegenprestatie in natura kan in geld uitgedrukt worden, maar daar moet eerst de waarde worden bepaald. In dit hoofdstuk zal worden behandeld hoe de tegenprestatie in natura in de Europese rechtspraak gewaardeerd wordt en waar dit vanaf hangt. Het doel van dit hoofdstuk is om duidelijk te maken wat de waardering van de tegenprestatie in natura is.

4.2 Buitenlandse rechtspraak

De vergoeding in natura, ook wel tegenprestatie in natura genoemd is een veelbesproken onderwerp in de jurisprudentie. De discussies over de tegenprestatie in natura bereiken niet alleen de Nederlandse wetgever, maar ook de Europese jurisprudentie. Het Hof van Justitie heeft meerdere malen uitspraak gedaan over hoe de tegenprestatie in natura gewaardeerd moet worden. In dit hoofdstuk wordt een aantal arresten besproken waarin het Hof van Justitie een uitspraak heeft gedaan.

4.2.1 HvJ 23 november 1988 (Naturally Yours)³¹

Het eerste arrest wat hier wordt besproken is het Naturally Yours arrest. Dit is één van de bekendste en belangrijkste arresten omtrent de tegenprestatie in natura. Dit arrest gaat om een groothandel in cosmetica, Naturally Yours Cosmetics Limited die 'beauty consultants' inschakelt om ervoor te zorgen dat vrienden en familie 'party's' thuis gaan organiseren. Tijdens deze party's kunnen de producten van Naturally Yours gekocht worden. Het is de taak van de beauty consultants om gastvrouwen te vinden die zo'n party willen organiseren. Als een gastvrouw de party daadwerkelijk organiseert, krijgt deze als beloning een pot crème aangeboden van de beauty consultant. Op het moment dat de beauty consultant de pot crème koopt en als beloning aan een gastvrouw geeft, brengt Naturally Yours 1,50 UKL in rekening aan de beauty consultant. De normale prijs van deze pot crème is 10,14 UKL en deze wordt in rekening gebracht als de pot crème niet als beloning dient. Deze 10,14 UKL staat gelijk aan de groothandelsprijs. Het verschil tussen de groothandelsprijs en de prijs waarvoor het product daadwerkelijk verkocht wordt tijdens een party is de winst die toekomt aan de beauty consultant. Er wordt hier door het behalen van winst uitgegaan dat de beauty consultants belastingplichtig zijn. Er kwam bij de Naturally Yours zaak discussie over de vergoeding van de goederen geleverd aan de beauty consultants. Het was hier niet

³¹ HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours)

duidelijk wat de maatstaf van heffing was. Artikel 11A lid 1 van de Zesde richtlijn 77/388/EEG bepaalt dat de maatstaf van heffing is: 'voor goederenleveringen en diensten: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze behandelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden.' Uit het coöperatieve aardappelbewaarplaatsarrest³² uit 1981 blijkt dat de belastinggrondslag voor een dienst inhoudt, al hetgeen als tegenprestatie voor die dienst wordt ontvangen. Eerder is al besproken dat het voor een dienst complex is om een waarde te bepalen. De uitspraak van het coöperatieve aardappelbewaarplaatsarrest brengt met zich mee dat er dus alleen sprake is van een belastbare dienst op het moment dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde. Er zal dan dus automatisch ook zo'n rechtstreeks verband moeten bestaan tussen de levering van een goed en de verkregen tegenprestatie. Er wordt geconcludeerd dat er in het geval van de pot crème die voor een lagere prijs wordt verkregen een rechtstreeks verband bestaat tussen de levering van de pot crème tegen de lage prijs en de dienst die verricht is door de beauty consultant. Er blijkt uit het coöperatieve aardappelbewaarplaatsarrest dat de tegenprestatie van een dienst in geld uitgedrukt kan worden. Daarnaast blijkt dat de tegenprestatie een subjectieve waarde is. De conclusie is dat de waarde van de dienst die de beauty consultant verricht gelijk is aan de normale groothandelprijs, 10,14 UKL verminderd met de werkelijk betaalde prijs, 1,50 UKL. Volgens Van Hilten heeft de prestatie die tegen een vergoeding in natura wordt verricht vanuit de ondernemer gezien een subjectief karakter.³³

Advocaat-Generaal Vilaça was het hier eens met het Hof van Justitie. Er was in deze zaak discussie over de maatstaf van heffing. Ook A-G Vilaça concludeert dat de maatstaf van heffing bestaat uit de betaalde prijs aan de groothandel voor de pot crème en daarnaast de waarde van de dienst die de beauty consultant verricht door het laten organiseren van de party's.³⁴ De waarde van de dienst is vastgesteld op de groothandelprijs verminderd met de werkelijk betaalde prijs.

4.2.2 HvJ 2 juni 1994 (Empire Stores)³⁵

Naast het Naturally Yours arrest is de Empire Stores zaak ook van belang voor de tegenprestatie in natura. Empire Stores is een postorder bedrijf en hanteerde twee verschillende methodes om in bepaalde periodes klanten aan te trekken. De eerste manier was de zogenoemde 'self-introduction scheme', hierbij werd de klanten een artikel aangeboden wat ze zelf uit een lijst met artikelen konden kiezen, zonder dat ze hiervoor

³² HvJ 5 februari 1981, nr. 154/80, BNB 1981/232 (Coöperatieve aardappelbewaarplaats)

³³ M.E. van Hilten. De maatstaf van btw-heffing: hoe subjectief is subjectief? Weekblad Fiscaal Recht 1995/76

³⁴ Conclusie A-G Vilaça bij HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours)

³⁵ HvJ 2 juni 1994, C-33/93 (Empire Stores)

hoefden te betalen. Het enige wat de klant moest doen was een formulier invullen met persoonlijke gegevens, en daarna een artikel uit de verkoopcatalogus bestellen en een aanbetaling doen. Op het moment dat dit artikel was betaald en hun dossier was goedgekeurd door Empire Stores werd het 'gratis' artikel, ook wel lokartikel genoemd, naar de klant verzonden. De tweede methode waarmee Empire Stores werkte was het 'introduce-friend scheme', hierbij moest een bestaande klant een vriend of vriendin aanbrengen. Op het moment dat deze bovengenoemde stappen had doorlopen en er sprake was van een eerste betaling, ontving de bestaande klant het artikel.

Het verband tussen het leveren van het lokartikel en de aanmelding van een nieuwe klant moet als een rechtstreeks verband worden gezien, want op het moment dat een klant zich niet aanmeldt hoeft Empire Stores ook geen dienst te leveren. Dit blijkt uit het hiervoor besproken Naturally Yours arrest en het coöperatieve aardappelbewaarplaatsarrest. Zonder een rechtstreeks verband kunnen we niet spreken van een belastbare dienst.

Het verschil met het Naturally Yours arrest is dat er daar sprake was van drie partijen. De beauty consultant kocht het product van Naturally Yours en gaf dit aan een gastvrouw die een party organiseerde. In dat arrest is er vooral gekeken naar de levering tussen Naturally Yours en de beauty consultant en is de levering van de beauty consultant naar de gastvrouw buiten beschouwing gelaten. Het Hof van Justitie heeft besloten dat de waarde daar subjectief is.

Empire stores bepaalde de verschuldigde btw hier aan de hand van de kostprijs van het artikel voor de geleverde dienst. Door de klant is niet in geld betaald, maar hier moet wel een waarde aan worden toegekend. Dit bedrag moet in geld uitgedrukt worden. Vanwege de subjectieve aard moet het bedrag gebaseerd zijn op wat iemand bereid is om voor het lokartikel te betalen. In dit geval gaat het niet om een levering van een dienst maar om de levering van een goed en heeft dit goed een aankoopprijs. Deze prijs wordt meegenomen in het bepalen van de waarde. Naast het lokartikel kan de klant bij Empire Stores ook artikelen kopen, waarvoor betaald moet worden en de verkoopprijs van de consument wordt berekend.

Uit deze zaak wordt duidelijk dat het bedrag van de levering van het lokartikel door Empire Stores gelijk wordt gesteld aan de aankoopprijs door Empire Stores, omdat het lokartikel niet wordt verkocht. De inkoopprijs is hetgeen door Empire Stores is opgeofferd. Dit bedrag wordt dan betrokken in de maatstaf van heffing. De maatstaf van heffing van de artikelen die door de klanten van Empire Stores worden gekocht tegen betaling zal verschillen van de levering van het lokartikel.

4.2.3 HvJ 3 juli 1997 (Goldsmiths)³⁶

In de Goldsmiths zaak gaat het om een fabrikant en leverancier van juwelen. Deze sluit een overeenkomst met een andere vennootschap, RRI, om haar juwelen te ruilen tegen diensten die geleverd worden door RRI. Er werd afgesproken in de overeenkomst dat RRI reclamediensden zou leveren in ruil voor de juwelen van Goldsmiths. Goldsmiths had juwelen geleverd aan RRI en over dit bedrag btw gerekend. Vervolgens leverde RRI voor een veel lager bedrag aan reclamediensden dan waarvoor Goldsmiths aan RRI had geleverd. Op het moment dat Goldsmiths inzag dat er niet meer in zat en de reclamediensden niet meer geleverd zouden worden, trok zij het bedrag aan btw waarvoor niet geleverd was af van de btw die ze in rekening had gebracht. De belastingdienst was het hier niet mee eens en besloot dat Goldsmiths dit niet terug zou krijgen, omdat er niet aan de voorwaarde was voldaan dat in de overeenkomst tussen Goldsmiths en RRI geld werd verstrekt. Er was bij deze zaak geen sprake van geld maar wel van een tegenprestatie in natura.

De discussie was hier of de belastingvermindering alleen gegeven kon worden bij een tegenprestatie waarbij geld werd verstrekt of ook bij een tegenprestatie in natura. Hierover zijn vragen aan het Hof van Justitie gesteld. Uit eerder behandelde jurisprudentie blijkt dat de maatstaf van heffing inhoudt dat dit gelijk is aan het bedrag van de werkelijk ontvangen tegenprestatie. Dit blijkt uit het eerder besproken *Naturally Yours* arrest.³⁷ Daarnaast blijkt dat de belastingplichtige niet meer btw kan voldoen aan de belastingdienst dan dat er is geïnd. Dit is in het *Elida Gibbs* arrest naar voren gekomen.³⁸

Het Hof van Justitie heeft in deze zaak besloten dat op het moment dat er een gedeelte van de tegenprestatie niet betaald wordt dat er dan een terugbetaling van de belasting mogelijk is. Hierbij moeten een tegenprestatie in geld en een tegenprestatie in natura op dezelfde wijze behandeld worden. Op het moment dat er bij een tegenprestatie in geld wel teruggaaf mogelijk is, mag een teruggaaf bij een tegenprestatie in natura niet uitgesloten worden. De tegenprestatie in geld en de tegenprestatie in natura moeten op dezelfde wijze behandeld worden, vanwege het neutraliteitsbeginsel.

Het idee van de tegenprestatie in natura is dat dit gewaardeerd moet worden op een bedrag. Op het moment dat dat bedrag bepaald is, is zo'n tegenprestatie vergelijkbaar met een tegenprestatie in geld. Het zou daarom strijdig zijn met het neutraliteitsbeginsel om de tegenprestatie in natura en de tegenprestatie in geld op verschillende manieren te behandelen.

³⁶ HvJ 3 juli 1997, C-330/95 (Goldsmiths)

³⁷ HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (*Naturally Yours*)

³⁸ HvJ 24 oktober 1996, C-317/94 (*Elida Gibbs*)

4.2.4 HvJ 3 juli 2001 (Bertelsmann)³⁹

Bij dit arrest krijgen we weer te maken met de uitleg van artikel 11 van de Zesde richtlijn. Het gaat hier om het bedrijf Bertelsmann die zich als vennootschap bezighoudt met werkzaamheden op het gebied van boeken- en platenclubs. Bertelsmann is de grotere vennootschap binnen een groep vennootschappen die zich allemaal bezighouden met boeken- en platenclubs. Bertelsmann verstrekt premies in natura aan leden van de groep op het moment dat deze een nieuw lid aanbrengen bij de groep. Het gaat hier om de levering van boeken, platen en daarnaast ook fietsen. Het leveren van de goederen geldt in deze zaak als tegenprestatie voor het aanbrengen van de nieuwe leden. De producten die als premies gebruikt werden, kocht Bertelsmann in bij een leverancier. De vennootschappen, waaronder Bertelsmann droegen zorg voor de kosten van de verzending van de premies die bedoeld waren voor de leden.

In de maatstaf van heffing was alleen de aankoopprijs opgenomen, maar niet de verzendkosten die betrekking hadden op de premies. Bertelsmann vond dat dat niet duidelijk bleek uit de Zesde richtlijn. De rechters kwamen er niet uit, waarop er prejudiciële vragen zijn gesteld aan het Hof van Justitie.

De discussie bij dit arrest hield in of de maatstaf van heffing alleen bestond uit de aankoopprijs van de premie, of dat de verzendkosten hier ook toe gerekend konden worden. Het Hof van Justitie heeft uitspraak gedaan en hieruit kwam dat de maatstaf van heffing naast de aankoopprijs van de premie ook de verzendkosten hiervan omvat op het moment dat die kosten worden betaald door degene die de premie levert, in dit geval Bertelsmann. Het is een logische keuze dat de verzendkosten onderdeel zijn van de maatstaf van heffing. De verzendkosten worden net als de kosten voor de premie gemaakt door Bertelsmann en zijn samen onderdeel van de levering. De kosten die gemaakt zijn voor het verzenden zijn ook opgeofferd om een nieuw lid te krijgen.

4.3 Deelconclusie

Bij het Naturally Yours arrest ging het over de verkoopprijs van het product en bij het Empire Stores arrest ging het over de inkoopprijs. Bij Empire Stores werd het lokartikel speciaal ingekocht om uiteindelijk te leveren aan klanten. In tegenstelling tot de Empire Stores zaak werd bij het Naturally Yours arrest een korting gegeven op de verkoopprijs. Bij beide arresten is er bepaald door het Hof van Justitie dat het ging om een subjectieve waarde.

Bij het Goldsmiths arrest was het de discussie of er een terugbetaling van btw kon plaatsvinden op een tegenprestatie in natura en of de tegenprestatie in natura anders behandeld kan worden dan een tegenprestatie in geld. Er is uiteindelijk door het Hof van

³⁹ HvJ 3 juli 2001, C-380/99 (Bertelsmann)

Justitie geoordeeld dat hier geen onderscheid in kan bestaan. Als er btw wordt teruggegeven bij een tegenprestatie in geld moet er ook een teruggaaf zijn in het geval we spreken van een tegenprestatie in natura. Bij een tegenprestatie moet er immers een waarde vastgesteld worden voor de bepaling van het bedrag verschuldigd aan btw. Uiteindelijk zullen deze twee vormen hetzelfde behandeld worden.

Als laatste is de zaak van Bertelsmann aan de orde gekomen. Hier ging het om het verstrekken van premies aan leden van de boeken- en platenclub en wat in de maatstaf van heffing moet worden betrokken. Het Hof van Justitie heeft hier besloten dat zowel de aankoop prijs als de verzendkosten tot de maatstaf van heffing behoren, mits de verzendkosten betaald zijn door degene die de premie levert. Als dit het geval is behoren de verzendkosten ook tot het bedrag wat opgeofferd wordt om een nieuw lid te krijgen.

In de hierboven besproken arresten zijn verschillende zaken besproken en het valt op dat er in elke zaak wordt geoordeeld dat de waarde te bepalen is aan de hand van hetgeen is opgeofferd. In elke zaak komen er nieuwe feiten bij kijken, waardoor de uitspraken enigszins kunnen verschillen, maar de kern blijft hetzelfde. Om uiteindelijk de vergelijking te kunnen maken tussen de Europese- en Nederlandse jurisprudentie en hier in het volgende hoofdstuk een conclusie uit te kunnen trekken, zal in het volgende hoofdstuk de Nederlandse jurisprudentie aan bod komen.

Hoofdstuk 5

Nederlandse rechtspraak tegenprestatie in natura

5.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is de Europese rechtspraak behandeld. In dit hoofdstuk zal de focus liggen op de Nederlandse jurisprudentie. Ook in Nederland zijn er meerdere uitspraken gedaan die betrekking hebben op de tegenprestatie in natura. In dit hoofdstuk zal een vergelijking worden gemaakt tussen de verschillen en overeenkomsten van de uitspraken in de Europese en Nederlandse jurisprudentie.

5.2 Nederlandse jurisprudentie

Wanneer er discussie bestaat omtrent een tegenprestatie in natura kan je naar de rechter stappen om duidelijkheid te krijgen. De Hoge Raad kan uiteindelijk prejudiciële vragen stellen aan het Hof van Justitie. Uitspraken van het Hof van Justitie zijn in de meeste gevallen leidend voor de uitspraak van een rechter. In dit hoofdstuk wordt een aantal Nederlandse zaken besproken.

5.2.1 Hof Amsterdam 11 oktober 1988⁴⁰

Het Hof heeft geoordeeld over een arrest waarin de belanghebbende een administratiekantoor runt. De belanghebbende sponsort de zeiluitrusting van een zeilboot die meedoet met zeilwedstrijden. Voor de levering van deze zeiluitrusting is een tegenprestatie in natura geleverd door de gesponsorde. Deze tegenprestatie bestaat uit het maken van reclame voor de belanghebbende. De reclame wordt hier gemaakt door de naam van het zeiljacht te veranderen in de naam van de belanghebbende. De vergoeding wordt op grond van artikel 8 wet OB 1968 bepaald aan de hand van de totale waarde van de tegenprestatie, indien de tegenprestatie niet uit een geldsom bestaat.⁴¹ Het Hof oordeelt in deze zaak dat de waarde van de tegenprestatie wordt bepaald aan de hand van de waarde van de zeiluitrusting. De waarde van de zeiluitrusting is hier de maatstaf van heffing. De belanghebbende is dan omzetbelasting verschuldigd over de waarde van het bedrag waarop de tegenprestatie is bepaald. De belanghebbende is hiertegen in cassatie gegaan. Het beroep is daarna door de Hoge Raad verworpen.⁴²

5.2.2 HR 5 september 1990⁴³

In dit arrest gaat het om de belanghebbende, de sponsor, die een wielersclub sponsort. De onderneming van de belanghebbende, een sauna, sponsort de wielerploeg. De sponsoring

⁴⁰ Hof Amsterdam 11 oktober 1988, nr. 2819/87, FED 1989/716

⁴¹ Artikel 8 Wet op de Omzetbelasting 1968

⁴² HR 4 juli 1990, nr. 26 469, BNB 1990/268

⁴³ HR 5 september 1990, nr. 26 615, BNB 1990/304

bestaat in dit geval uit het verstrekken van kleding voor de wielerploeg en het verzorgen van de sporters vanuit een bus, bedrukt met reclame van de sponsor. Hiernaast vergoedt de belanghebbende ook nog de startgelden, reiskosten en verblijfkosten. De belanghebbende/sponsor brengt de kosten van de omzetbelasting in aftrek die te maken hebben met de sponsoring. De inspecteur weigert deze aftrek. Het gaat er hier om of deze aftrek geweigerd moet worden. Het Hof oordeelt dat de belanghebbende in dit geval een dienst verleent aan de wielclub in de vorm van het leveren van shirts en het verzorgen vanuit een bus. Omdat hier geen tegenprestatie in geld tegenover staat vanuit de wielclub moet deze waarde bepaald worden aan de hand van de vergoeding. De waarde van de tegenprestatie moet worden vastgesteld aan de verrichte prestaties naar de wielclub. De dienst die hier wordt geleverd is het verstrekken van shirts en andere diensten, de tegenprestatie die de belanghebbende hier krijgt, is het maken van reclame. Volgens het Hof moet de vergoeding in beginsel worden gelijkgesteld aan de inkoopwaarde van de goederen en diensten die door de belanghebbende zijn geleverd aan de wielclub. Omdat de belanghebbende ook uitgaven doet in de vorm van geld kan de precieze vergoeding voor de verrichte dienst niet worden bepaald volgens de Hoge Raad. Het komt er op neer dat op het moment dat er sprake is van een vergoeding in geld, dat de zaak complexer wordt.

Bovengenoemde zaken zijn beide bij de Hoge Raad terechtgekomen. In de zaak met de sauna als belanghebbende is door de Hoge Raad geen duidelijke uitspraak gedaan, maar het is duidelijk dat de Hoge Raad niet mee gaat met de uitspraak van het Hof, die de vergoeding gelijk stelt aan de inkoopwaarde van de geleverde goederen en diensten, omdat er naast goederen en diensten ook sprake is van geld. Bij het arrest met betrekking tot het sponsoren van de zeiluitrusting was er sprake van een levering door de belanghebbende in de vorm van het leveren van goederen, de zeiluitrusting. Bij de zaak met betrekking tot het sponsoren van de wielerploeg bestaat de sponsoring naast goederen ook uit diensten en uit geld. Naast het bedrag bepalen van de levering van de goederen moet hier ook de inkoopwaarde voor het verzorgen van de wielrenners bepaald worden. Deze geleverde dienst naast het leveren van goederen en geld zorgt ervoor dat beide zaken op een andere manier moeten worden bekeken. Bij het verzorgen van de sporters wordt een dienst geleverd en daarnaast ook geld. Er is sprake van een dienst, waar een dienst voor wordt verkregen. De dienst vanuit de belanghebbende is het verzorgen van de sporters en de dienst vanuit de wielerploeg is het maken van reclame. Voor beide is het ingewikkeld om een inkoopwaarde te bepalen. Hieruit blijkt dat een verschil in de soort levering grote gevolgen kan hebben voor de uitkomst van de zaak. Volgens het Hof van Justitie moet voor de tegenprestatie de waarde in geld uit te drukken zijn.⁴⁴ Volgens Bomer is de maatstaf van heffing moeilijk te bepalen bij sponsorcontracten, omdat geen één sponsorcontract hetzelfde is. Dit zal voor problemen blijven zorgen.⁴⁵

⁴⁴ HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours)

⁴⁵ A.H. Bomer. De omzetbelastingaspecten van sport sponsoring in natura. Weekblad Fiscaal Recht 1992/1566

5.2.3 HR 18 mei 1994⁴⁶

In deze zaak en de volgende die besproken zal worden, gaat het om een vergoeding voor een prestatie, waarbij de vergoeding bestaat uit een korting die gegeven wordt. Deze korting is het verschil tussen het geldbedrag wat normaal gesproken moet worden betaald en het bedrag dat daadwerkelijk wordt betaald. In deze zaak gaat het om een automobielbedrijf die lease auto's ter beschikking stelt aan een vereniging. Deze auto's worden ter beschikking gesteld tegen betaling, maar op de prijs wordt een korting gegeven in ruil voor het laten leveren van reclamediensden en promotie activiteiten door de spelers. De Hoge Raad beslist hier dat het verschil tussen de prijs die berekend is en de prijs die normaal gesproken in rekening wordt gebracht niet gelijk staat aan de tegenprestatie. Er kon in deze zaak niet duidelijk worden aangetoond dat er daadwerkelijk sprake was van een tegenprestatie. Simons vindt dat wanneer er een grote prestatie tegenover een kleine tegenprestatie staat dat er objectief naar gekeken moet worden. Er zal gezocht moeten worden naar een objectieve vergoeding, zodat niet het hele bedrag waarvoor gesponsord wordt, wordt meegenomen.⁴⁷ De tegenprestatie hier bestaat uit het maken van reclame en leveren van promotie activiteiten, maar of dit daadwerkelijk gebeurd is, is niet duidelijk vastgesteld in deze casus. Het bedrag wat hiervoor vastgesteld moet worden, moet wel redelijk zijn en er moet kunnen worden aangetoond dat de reclame daadwerkelijk wordt gemaakt. Op het moment dat het bedrag teveel afwijkt van wat redelijk is of op het moment dat de tegenprestatie niet aan te tonen is, zal de rechter de tegenprestatie ten opzichte van de vergoeding ter discussie stellen. Dit kan als gevolg met zich mee brengen dat de btw niet juist wordt bepaald.

5.2.4 Hof Arnhem 26 april 1996⁴⁸

In tegenstelling tot het arrest wat hierboven is besproken, staat de vergoeding bij deze zaak wel gelijk aan het verschil in prijs tussen een normale levering en het bedrag waarvoor het hier is geleverd. In deze zaak exploiteert de belanghebbende een automobiel bedrijf. Er is hier sprake van het leveren van een sponsorpakket. Aan de belanghebbende worden als tegenprestatie reclamediensden geleverd. De belanghebbende ontvangt een bedrag van de stichting voor de auto's, dit is minder dan wat er normaal zou moeten worden betaald. Daarnaast levert de belanghebbende ook nog geld aan de stichting, namelijk 22.500 gulden. De belanghebbende moet zich afvragen wat hij bereid is te betalen voor de reclamediensden. Dit komt neer op 50.000 gulden. Het verschil tussen de 50.000 en 22.500 wordt aangemerkt als vergoeding voor het maken van reclame. Ook hier zien we terug net als bij het arrest met de sauna die de wielersclub sponsort, dat we te maken hebben met de levering van geld. Op het moment dat we te maken hebben met geld wordt het bepalen van de tegenprestatie complexer, wat ook hier het geval is.

⁴⁶ HR 18 mei 1994, nr.29 402, BNB 1994/254

⁴⁷ A.L.C. Simons, noot bij HR 18 mei, nr.29 402, BNB 1994/254

⁴⁸ Hof Arnhem 26 april 1996, nr. 91/0481, V-N 1996/3250

Uit bovenstaande zaken blijkt ook weer dat een klein verschil in de feiten kan zorgen voor een andere uitspraak. In beide gevallen gaat het om het leveren van auto's met korting, waarin in de ene zaak wel wordt voldaan en in de andere zaak niet wordt voldaan aan het gelijkstellen van de korting aan de tegenprestatie. Er moet duidelijk zijn welke tegenprestatie ergens tegenover staat. De vergoeding moet daarnaast redelijk zijn. De belanghebbende heeft baat bij een zo laag mogelijk bedrag aan reclamediensden, omdat er dan minder btw hoeft te worden betaald. Het bedrag aan reclamediensden wordt bepaald aan de hand van wat de belanghebbende bereid is op te offeren hiervoor. Dit bedrag moet tegenover de levering staan. Als er geen rechtstreeks verband tussen de levering en de tegenprestatie bestaat is er geen sprake van een belaste handeling.

5.2.5 HR 18 december 1991⁴⁹

Als laatste wordt het arrest besproken waarbij een boekenclub een premie verstrekt aan een bestaand lid. In dit arrest gaat het om een boekenclub die haar leden een premie geeft als ze een nieuw lid aanbrengen. Dit betekent dat op het moment dat een lid een nieuw lid aanbrengt, het bestaande lid een geselecteerd artikel gratis krijgt of een flinke korting krijgt op een artikel. De voorwaarde is dat het bestaande lid verklaart het komende jaar lid te blijven. Er is in het verleden geen omzetbelasting voldaan als het ging om premieartikelen. Het Hof heeft geoordeeld dat er tegenover de levering van een premie artikel een prestatie staat van het lid met wie de overeenkomst is aangegaan. De prestatie is het aanbrengen van een nieuw lid. De maatstaf van heffing is hier vastgesteld op de prijs die betaald is voor het artikel door de boekenclub, hetgeen de boekenclub heeft opgeofferd.

Dit arrest is te vergelijken met de zaak Bertelsmann⁵⁰ dat in het vorige hoofdstuk besproken is. Bij beide zaken wordt een premie verstrekt door een boekenclub aan een lid op het moment dat het lid een nieuw lid aanbrengt. In beide zaken is besloten dat de maatstaf van heffing de inkoopprijs van het goed betaald door de boekenclub is. In 1991 was al uitspraak gedaan in Nederland en 20 jaar later in 2001 heeft het Hof van Justitie uitspraak gedaan. Kennelijk was er toen al duidelijk wat er beslist moest worden en was er geen noodzaak tot het stellen van prejudiciële vragen.

Naast alle jurisprudentie die in de loop van de tijd is ontwikkeld, komen er ook nieuwe vraagstukken op over de tegenprestatie in natura. Er is door het Hof van Justitie en daarnaast door de Nederlandse rechters geoordeeld dat de waarde van de tegenprestatie in beginsel subjectief beoordeeld moet worden. In deze tijd krijgen we steeds meer met het internet te maken en daarom zal hier ook rekening mee moeten worden gehouden. Bijl en

⁴⁹ HR 18 december 1991, nr. 27 127, BNB 1992/182

⁵⁰ HvJ 3 juli 2001, C-380/99 (Bertelsmann)

Sanders hebben zich bezig gehouden met een nieuwe hype, 'vloggen en bloggen'. De vraag die zij graag beantwoord zien is wat er moet gebeuren met de vloggers en bloggers die wel of niet btw-ondernemer zijn voor de omzetbelasting.⁵¹ Door middel van blogs en vlogs maken de zogenoemde bloggers en vloggers gratis reclame voor een bepaald merk of artikel en in ruil hiervoor krijgen zij dit artikel dan meestal gratis aangeboden. Hier is sprake van een prestatie en een tegenprestatie. Een blog bestaat uit een bericht op een website, waarin bepaalde persoonlijke informatie kan staan of informatie over een artikel wat getest is. Dit kan positief of negatief zijn. We gaan hier uit van het positieve en dat er door middel daarvan gratis reclame wordt gemaakt. Een vlog is hetzelfde als een blog, maar dan in video vorm. Ook hier wordt dan informatie verstrekt over een bepaald product of hierin wordt een artikel gepromoot. In het geval van de vloggers en bloggers kan je spreken van een belastbare dienst, omdat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het maken van de blog/vlog en het verstrekken van het, meestal, gratis artikel. In de meeste gevallen wordt eerst het gratis artikel verstrekt en vervolgens wordt de blog/vlog gemaakt. Een criterium om te kunnen spreken van een belastbare dienst is dat er een rechtstreeks verband bestaat, dit is eerder deze scriptie al naar voren gekomen. Aan de hand van het hiervoor beschreven voorbeeld is af te leiden dat er niet snel één conclusie getrokken kan worden over de tegenprestatie in natura en dat het de rechtspraak bezig houdt. Er is gebleken dat de uitspraak per casus kan verschillen en dat er niet één duidelijke regel opgesteld kan worden voor de bepaling van de waardering van de tegenprestatie in natura, omdat er te veel verschillende aspecten zijn. Uit de hiervoor besproken arresten wordt duidelijk dat de tegenprestatie subjectief bepaald moet worden. Voor een indicatie van de waarde zal het lastiger worden om een richtlijn te geven, omdat dit hetgeen is wat door de belanghebbende wordt opgeofferd. Dit verschilt per individu.

5.3 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de Nederlandse jurisprudentie omtrent de tegenprestatie in natura behandeld. Hier wordt duidelijk dat er niet voor niets zoveel jurisprudentie bestaat rondom de sponsoring. Geen zaak is hetzelfde. In de wet staan geen duidelijke regels opgenomen omtrent sponsoring, waardoor de rechters uiteindelijk de beslissing moeten nemen.

In dit hoofdstuk zijn verschillende zaken besproken en is te zien dat de uitspraken van de Nederlandse rechters overeenkomen met de uitspraak van het Hof van Justitie. Ook is in dit hoofdstuk geprobeerd om de verschillen tussen bepaalde jurisprudentie te onderzoeken. Zo waren de eerste twee zaken die in dit hoofdstuk besproken werden, beide sponsoring van een sport. Bij de één werden goederen geleverd en bij de ander naast de goederen ook diensten en geld. Hier werd duidelijk dat wat er wordt geleverd, daadwerkelijk uitmaakt voor wat er uiteindelijk door de rechters wordt beslist. Daarnaast is de vergelijking gemaakt

⁵¹ J. Bijl en A. Sanders, Bloggen en Vloggen: #btw?, Btwbrief 2016/93

tussen twee zaken, waarbij bij de een de tegenprestatie wel gelijk werd gesteld en bij de ander niet. Zo wordt duidelijk hoe belangrijk het is dat het tegenover elkaar moet staan en er een waarde aan moet worden toegekend die redelijk is. Op het moment dat er een volstrekt willekeurige waarde aan toe wordt gekend, zal het niet meer in verhouding tot elkaar staan.

Er wordt in dit hoofdstuk weer duidelijk uit de jurisprudentie dat het gaat om het subjectieve karakter. Daarnaast gaat het volgens de Nederlandse rechters ook bij het waarderen van de tegenprestatie om wat de belanghebbende bereid is op te offeren voor de tegenprestatie.

Hoofdstuk 6

Conclusie

Uit deze scriptie is gebleken dat het doel van de omzetbelasting is om het verbruik van de goederen en diensten in de heffing te betrekken. De omzetbelasting wordt gezien als een algemene indirecte verbruiksbelasting. Op het moment dat er sprake is van een ondernemer moet rekening worden gehouden met de omzetbelasting, wel moet er gekeken worden of de ondernemer mogelijk recht heeft op een vrijstelling. In de meeste gevallen van sponsoring moet btw gerekend worden aan de sponsor, omdat er geen sprake is van een vrijgestelde prestatie. De uitzonderingen hierop worden genoemd in artikel 11 lid 1 onderdeel v van de wet OB 1968. De omzetbelasting moet voldaan worden door de ondernemer, niet door de consument. De sponsor betaalt de btw aan de gesponsorde en de gesponsorde is degene die de omzetbelasting moet voldoen aan de belastingdienst.

Sponsoring kan je onder verdelen in sponsoring in geld en sponsoring in natura. Bij sponsoring in natura kan weer onderscheid worden gemaakt tussen het leveren van goederen en het leveren van diensten. Daarnaast moet worden gekeken vanuit welk belang er wordt gesponsord. Dit kan vanuit een zakelijk oogpunt of vanuit een privé oogpunt zijn. Het onderscheid hierin bepaalt of de btw mag worden afgetrokken van de voorbelasting. Bij sponsoring wordt niet alleen gekeken in welke vorm dit voorkomt maar daarnaast ook naar met wat voor soort sponsoring je te maken hebt. De meest bekende soort is de sportsponsoring. Naast de sportsponsoring is een andere vorm van sponsoring het leveren van gratis artikelen om hiermee naamsbekendheid te krijgen. Er zal altijd iets tegenover een sponsoring moeten staan. In ruil voor het sponsoren krijgt een sponsor naamsbekendheid of wordt er reclame gemaakt voor de sponsor.

Bij het Naturally Yours arrest ging het over de verkoopprijs van het product en bij het Empire Stores arrest ging het over de inkoopprijs. Bij het Empire Stores arrest werd het artikel ingekocht om uiteindelijk te leveren aan klanten. Bij het Naturally Yours arrest werd een korting gegeven op de verkoopprijs. Bij beide arresten is er bepaald door het Hof van Justitie dat het ging om een subjectief karakter. Bij het Goldsmiths arrest was het de discussie of er een terugbetaling van btw kon plaatsvinden op een tegenprestatie in natura en daarnaast of de tegenprestatie in natura anders kan worden behandeld dan een tegenprestatie in geld. Er is uiteindelijk door het Hof van Justitie geoordeeld dat hier geen onderscheid in kan bestaan. Uiteindelijk zullen deze twee vormen hetzelfde behandeld moeten worden. Bij de Bertelsmann zaak ging het om het verstrekken van premies aan leden van de boeken- en platenclub en wat in de maatstaf van heffing moet worden betrokken. Het Hof van Justitie heeft hier besloten dat zowel de aankoopprijs als de verzendkosten tot de maatstaf van heffing behoren, mits de verzendkosten betaald zijn door degene die de premie levert. De uitspraken van de Nederlandse rechters komen overeen met wat het Hof van Justitie heeft

geoordeeld. Er is duidelijk te zien dat een klein verschil in feiten voor een dusdanige verandering kan zorgen in de uitspraak.

Het zal moeilijk worden om een speciale regel omtrent sponsoring in de wet op te nemen, aangezien geen zaak hetzelfde is. Er zitten steeds weer andere feiten in, waardoor er verschillend naar een situatie moet worden gekeken. Er is uit het onderzoek in de jurisprudentie en uit de wet tot nog toe geen duidelijk antwoord te geven over hoe sponsoring in het algemeen behandeld moet worden in de omzetbelasting. Wel is duidelijk geworden dat de omzetbelasting een subjectief karakter kent en dat de waarde van de tegenprestatie wordt bepaald aan de hand van wat de belanghebbende bereid is op te offeren.

Om antwoord te geven op de hoofdvraag, het maakt uit met wat voor soort sponsoring je te maken hebt. Het verschil tussen sponsoren in geld of natura kan gevolgen hebben in een uitspraak. De waarde in geld staat vast. De waarde die wordt toegekend aan een tegenprestatie in natura is afhankelijk van wat de belanghebbende bereid is ervoor op te offeren. Deze zal dat bedrag het liefst zo laag mogelijk waarderen om zo het laagst mogelijke bedrag aan btw te moeten betalen. Over de waardering zelf zijn het Hof van Justitie en de Nederlandse rechters duidelijk. De omzetbelasting kent een subjectief karakter. Hetgeen wordt opgeofferd, verschilt per persoon, vandaar dat er is besloten dat er sprake is van een subjectief karakter. De hoogte van de waarde zal blijven verschillen, hier is geen duidelijke richtlijn voor op te stellen, omdat dit per persoonlijk afhankelijk is en voor iedereen een andere waarde heeft.

Literatuurlijst

Literatuur

J. Bijl en A. Sanders, *Bloggen en Vloggen: #btw?*, Btwbrief 2016/93

A.H. Bommer (01-01-1992). *De omzetbelastingaspecten van sportsponsoring in natura*.

Weekblad Fiscaal Recht 1992/1566

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009

M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2017

M.E. van Hilten (01-01-1995). *De maatstaf van btw-heffing: hoe subjectief is subjectief?*

Weekblad Fiscaal Recht 1995/76

J. Reugebrink (01-01-1973). *Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?* Weekblad Fiscaal Recht 1973/654

Websites

<https://www.belastingdienst.nl>

Nederlandse jurisprudentie

Hof Amsterdam 11 oktober 1988, nr. 2819/87, FED 1989/716

Hof Arnhem 26 april 1996, nr. 91/0481, V-N 1996/3250

Hoge Raad

HR 4 juli 1990, nr. 26 469, BNB 1990/268

HR 5 september 1990, nr. 26 615, BNB 1990/304 (wielerclub)

HR 18 december 1991, nr. 27 127, BNB 1992/182

HR 18 mei 1994, nr.29 402, BNB 1994/254

Europese jurisprudentie

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

HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours)

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

HvJ 3 juli 1997, C-330/95 (Goldsmiths)

HvJ 3 juli 2001, C-380/99 (Bertelsmann)

Conclusies

Conclusie A-G Vilaça bij HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours)

Noten

A.L.C. Simons, noot bij HR 18 mei 1994, nr.29 402, BNB 1994/254