

Prof. dr. M.E. van Hilten

Prof. dr. H.W.M. van Kesteren

Dit boek is oorspronkelijk van de hand van prof. mr. J. Reugebrink

Omzetbelasting

16e geheel herziene druk

 Wolters Kluwer

Deventer – 2020

WOORD VOORAF

Bij de tiende, geheel herziene druk

Met deze nieuwe druk is tal van wijzigingen aangebracht. Zo is de hoofdstukindeling ingrijpend aangepast. Het eerste deel 'Theorie van de omzetbelasting' is ingekort om meer ruimte te maken voor het tweede deel, getiteld 'Praktijk van de omzetbelasting'. Omdat de negende druk alweer acht jaar geleden is verschenen en sindsdien de jurisprudentie een enorme vlucht heeft genomen, is besloten de meeste hoofdstukken opnieuw op te zetten.

Wij spreken de hoop uit dat de kracht van het boek, te weten een inleiding in de omzetbelasting die tevens aanzet tot kritische reflectie, is behouden en dat het boek door de aanpassing aan de huidige stand van zaken in de behoefte aan een dergelijke inleiding blijft voorzien.

De kopij voor dit boek werd gesloten op 31 maart 2005.

Wij zijn uiteraard Koos Reugebrink dank verschuldigd dat wij zijn boek op deze wijze mogen blijven voortzetten.

Maart 2005

Mariken van Hilten
Herman van Kesteren

Bij de elfde druk

Per 1 januari 2007 is de Wet op de omzetbelasting 1968 verder aangepast aan het systeem en de tekst van de Europese richtlijnen. Gevolg van deze aanpassing was dat een aantal bepalingen ingrijpende veranderingen ondergingen. Bovendien werd, eveneens op 1 januari 2007, de Zesde richtlijn vervangen door Richtlijn 2006/112/EG. Materieel bracht de inwerkingtreding van laatstvermelde richtlijn weliswaar nauwelijks wijzigingen met zich, doch alle artikelen van de 'oude' Zesde richtlijn hebben onder de 'nieuwe' richtlijn een ander nummer.

Al deze veranderingen maakten de tiende druk van dit boek – hoewel pas twee jaar oud – in één keer verouderd. Wij menen er dan ook goed aan te doen om een nieuwe druk uit te brengen.

In deze nieuwe druk hebben wij de wijzigingen in de wetgeving verwerkt. Het zijn op dat punt met name de hoofdstukken 6 (belastingheffing ter zake van leveringen en diensten),

8 (maatstaf van heffing) en 12 (aftrek van voorbelasting) die belangrijke wijzigingen hebben ondergaan. Voorts zijn door het gehele boek verwijzingen naar bepalingen uit de Zesde richtlijn vervangen door verwijzingen naar Richtlijn 2006/112/EG (die wij aanduiden als Btw-richtlijn). Ten slotte is het gehele boek aangepast naar de huidige stand van de Europese en nationale jurisprudentie.

Ook deze druk van 'het groene boek' bedoelt in de eerste plaats een studieboek te zijn. Daarbij hebben wij mede als richtlijn gehanteerd dat een studieboek geen volledig overzicht van alle jurisprudentie behoeft te verschaffen en dat daarin bovendien niet alle bijzondere regelingen uitputtend behoeven te worden besproken. Wij hopen dat wij ook in deze druk de kracht van het boek: een inleiding in de omzetbelasting die tevens aanzet tot kritische reflectie hebben behouden.

De kopij werd gesloten op 1 oktober 2007

Mariken van Hilten
Herman van Kesteren

Bij de twaalfde druk

De omzetbelasting blijft in beweging. Sinds het verschijnen van de elfde druk zijn verschillende regelingen weer ingrijpend aangepast. Om zijn nut als studieboek te kunnen blijven bewijzen, meenden wij dat het 'groene boek' weer aan herziening toe was. Behalve wijzigingen in wet- en regelgeving zijn ook de belangrijkste arresten die het Hof van Justitie en de Hoge Raad sinds het verschijnen van de elfde druk hebben gewezen, in deze druk verwerkt.

Evenals voor de voorgaande drukken van dit 'groene boek' geldt voor deze versie dat het karakter van het boek als studieboek met zich brengt dat niet alle jurisprudentie en alle bijzondere regelingen uitgebreid behoeven te worden besproken. Daarvoor bestaan andere boekwerken. Waar het om gaat is dat met dit boek een inleiding in de omzetbelasting wordt verschaft, die mede inzicht geeft in de ratio van de diverse regelingen binnen die belasting en die aanzet tot kritische reflectie. Wij spreken de wens uit dat dit boek in die behoefte blijft voorzien.

De kopij werd gesloten op 1 september 2010

Oktober 2010

Mariken van Hilten
Herman van Kesteren

Bij de dertiende druk

In deze druk, de dertiende alweer, hebben wij de wetwijzigingen en de ontwikkelingen in de Europese en Nederlandse belastingrechtspraak die zich sinds het verschijnen van de vorige druk hebben voorgedaan, verwerkt. Ons uitgangspunt is daarbij gebleven dat het boek primair een studieboek beoogt te zijn. Dat betekent ook dat bepaalde onderwerpen

die voor de ‘dagelijkse’ omzetbelastingpraktijk van belang zijn – wij denken aan de administratieve verplichtingen, de formele aspecten van het (omzetbelasting)recht en de diverse bijzondere regelingen – in het boek minder belicht worden. Voorop staan de ratio van de diverse aspecten van de omzetbelasting en de aanzet tot kritische reflectie. Wij hopen in onze opzet geslaagd te zijn.

De kopij werd gesloten op 1 september 2012

Mariken van Hilten
Herman van Kesteren

Bij de veertiende druk

Sinds het verschijnen van de dertiende druk van dit boek heeft de omzetbelasting weer diverse wijzigingen ondergaan. Zo is de aloude integratieheffing afgeschaft, en heeft jurisprudentie van het Hof van Justitie nieuwe dimensies toegevoegd aan het ondernemerschap en het aftrekrecht. Deze en andere veranderingen zijn verwerkt in de veertiende druk, die thans voor u ligt. Daarnaast hebben wij van de gelegenheid gebruikgemaakt om het eerste deel, waarin de theorie van de omzetbelasting aan de orde is, grondig te herzien. In dat kader hebben wij het sinds decennia in hoofdstuk 4 opgenomen overzicht van de Nederlandse omzetbelasting laten vervallen en vervangen door een hoofdstuk waarin de ongeschreven beginselen en uitgangspunten van de omzetbelasting nader belicht worden en waarin onder meer wordt ingegaan op thema’s als neutraliteit, vertrouwen, en misbruik van recht.

De lezer bedenke dat dit boek – net als alle voorgaande drukken – in de eerste plaats bedoeld is als studieboek. Niet alle rechtspraak, regels en besluiten inzake omzetbelasting zijn in het boek terug te vinden, en niet alle bijzondere regelingen worden even uitgebreid behandeld. Wij hopen dat ook deze druk voorziet in de behoefte aan een inleiding in de omzetbelasting waarin een bespreking van doel en strekking van de diverse bepalingen een belangrijke rol speelt.

Rechtspraak en wetgeving zijn bijgewerkt naar de stand per 1 oktober 2014, met dien verstande dat wij voor zover mogelijk vooruitlopen op wetgeving die per 1 januari 2015 van kracht wordt.

Tot slot danken wij em. prof. dr. H.A. Kogels voor zijn kritische blik op het eerste deel van het boek.

Oktober 2014

Mariken van Hilten
Herman van Kesteren

Bij de vijftiende druk

De eerste druk van dit boek in zijn huidige groene kleur – van de hand van Prof. mr. J. Reugebrink – dateert uit 1973. De Wet op de omzetbelasting 1968 was toen net vijf jaar oud

en de Europese regelgeving speelde niet anders dan ergens langs de zijlijn. Inmiddels zijn we zo'n 44 jaar verder en nadert de vijftigste verjaardag van de Wet op de omzetbelasting 1968. Het 'Groene Boek' is inmiddels alweer aan zijn vijftiende druk toe. Net als in eerdere drukken hebben wij het boek ook bij deze druk aangepast aan de actualiteit. Het boek blijft een studieboek. Dat betekent dat niet alle rechtspraak, regelingen en besluiten zijn terug te vinden. Bijzondere regelingen – zoals die voor reisbureaus, kleine ondernemers, beleggingsgoud en landbouwers – zijn summier beschreven. De nadruk ligt op de grote thema's uit de omzetbelasting en hun doel en strekking.

Rechtspraak en wet- en regelgeving zijn bijgewerkt naar de stand van 1 juli 2017.

Augustus 2017

Mariken van Hilten
Herman van Kesteren

Bij de zestiende druk

In deze zestiende druk van 'het groene boek' hebben wij de laatste ontwikkelingen op het gebied van Europese en nationale wetgeving en jurisprudentie verwerkt voor zover deze – naar onze inschatting – van belang zijn voor een inleiding in de omzetbelasting waarin de bespreking van doel en strekking van diverse bepalingen een centrale plaats inneemt. Zoals gebruikelijk hebben wij niet alle rechtspraak in het boek opgenomen en hebben wij volstaan met een summiere uiteenzetting over de diverse bijzondere regelingen. Dit boek, dat niet voor niets in de Fiscale Studieserie is opgenomen, is niet bedoeld als naslagwerk, maar als leidraad bij de bestudering van de omzetbelasting. Wij hopen met dit boek de lezer een brede kijk op de omzetbelasting te verschaffen en hem aan te zetten tot kritische reflectie.

In deze druk zijn rechtspraak en wetgeving verwerkt naar de stand per eind november 2019. Voor zover mogelijk is vooruitgelopen op nu al vastgestelde nieuwe regelgeving die na 31 december 2019 van kracht wordt.

1 december 2019

Mariken van Hilten
Herman van Kesteren

INHOUDSOPGAVE

Woord vooraf / V

Lijst van gebruikte afkortingen / XXIII

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

- 1.1 Algemeen / 1
- 1.2 Ontwikkeling van de omzetbelasting in vogelvlucht / 1
- 1.3 Rechtskarakter van omzetbelastingen / 2
- 1.4 Verkeersbelasting / 3
 - 1.4.1 Rechtshandeling als heffingsobject / 3
 - 1.4.2 De kenmerken van een verkeersbelasting / 3
- 1.5 Productiebelasting / 4
 - 1.5.1 Productie als heffingsobject / 4
 - 1.5.2 De kenmerken van een productiebelasting / 4
- 1.6 Verbruiksbelasting / 5
 - 1.6.1 Consumptie(ve uitgaven) in de heffing / 5
 - 1.6.2 Directe of indirecte verbruiksbelasting / 6
 - 1.6.3 Algemene en bijzondere verbruiksbelastingen / 7
 - 1.6.4 De kenmerken van een verbruiksbelasting / 7

HOOFDSTUK 2

Het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde / 11

- 2.1 Algemeen / 11
- 2.2 Eenmalige heffingen / 12
 - 2.2.1 Fabrikantenbelasting / 12
 - 2.2.2 Groothandelsbelasting / 12
 - 2.2.3 Kleinhandelsbelasting / 13
- 2.3 Cumulatieve cascadestelsels / 13
- 2.4 Niet-cumulatieve meermalige heffingen / 14
 - 2.4.1 Belasting over de toegevoegde waarde / 14
 - 2.4.2 Vaststelling van de toegevoegde waarde / 14
 - 2.4.3 Hoofdlijnen van de methode van aftrek van voorbelasting / 17
 - 2.4.4 Gevolgen van het aftrekmechanisme / 21

HOOFDSTUK 3

Harmonisatie van de omzetbelasting in EU-verband / 23

- 3.1 Algemeen / 23
- 3.2 Doelstellingen van de EU en harmonisatie van omzetbelasting / 23
 - 3.2.1 Van EEG-Verdrag naar Verdrag betreffende de werking van de EU / 23
 - 3.2.2 Instelling van een interne markt / 24
 - 3.2.3 Harmonisatie / 25
 - 3.2.4 Alleen harmonisatie van de omzetbelasting, accijnzen en andere indirecte belastingen? / 26
- 3.3 Europese omzetbelasting / 29
 - 3.3.1 De Eerste en Tweede richtlijn / 29
 - 3.3.2 De Zesde richtlijn / 30
 - 3.3.3 Richtlijn 2006/112/EG: de Btw-richtlijn / 32
 - 3.3.4 De Btw-verordeningen / 34
- 3.4 Europese wetgevingsinstrumenten en hun invloed in het nationale recht / 35
 - 3.4.1 Producten van (Europese) regelgeving / 35
 - 3.4.2 Richtlijnen / 35
 - 3.4.3 Verordeningen / 40
 - 3.4.4 Besluiten / 41
- 3.5 Rol van het Hof van Justitie bij de interpretatie van richtlijnbevestigingen / 42
 - 3.5.1 Uitlegging door het Hof van Justitie / 42
 - 3.5.2 Prejudiciële vragen / 42
 - 3.5.3 Infractieprocedure / 44
- 3.6 Omzetbelasting in mondiaal verband / 45
- 3.7 Bronnen van omzetbelasting / 45

HOOFDSTUK 4

Ongeschreven omzetbelasting: uitgangspunten en beginselen / 47

- 4.1 Algemeen / 47
- 4.2 Neutraliteit / 47
 - 4.2.1 De vele gezichten van de neutraliteit van een algemene indirecte verbruiksbelasting / 47
 - 4.2.2 Economische neutraliteit / 49
 - 4.2.3 Juridische neutraliteit / 52
 - 4.2.4 Externe neutraliteit / 53
- 4.3 Algemene rechtsbeginselen: spelregels in de relatie overheid-burger / 54
 - 4.3.1 Algemeen / 54
 - 4.3.2 Vertrouwensbeginsel / 55
 - 4.3.3 Respecteren van zorgvuldig handelen door de ondernemer / 56
 - 4.3.4 Gelijkheidsbeginsel / 57
 - 4.3.5 Verdedigingsbeginsel / 57
 - 4.3.6 Misbruik van recht / 58
 - 4.3.7 Fraude / 59

HOOFDSTUK 5

De ondernemer als belastingplichtige / 61

- 5.1 Algemeen / 61
- 5.2 De betekenis van het ondernemerschap / 61
 - 5.2.1 Inleiding / 61
 - 5.2.2 Materiële en formele gevolgen van het ondernemerschap / 62
 - 5.2.3 De elementen van het ondernemersbegrip / 63
- 5.3 Het begrip 'ieder' / 63
 - 5.3.1 De entiteit / 63
 - 5.3.2 De nationaliteit / 65
- 5.4 Het begrip 'bedrijf' / 66
 - 5.4.1 'Bedrijf' of 'onderneming' / 66
 - 5.4.2 Het begrip 'economische activiteit' in de Btw-richtlijn / 66
 - 5.4.3 Organisatie, werkzaamheid en prestatie / 67
 - 5.4.4 Het opbrengstoogmerk / 68
 - 5.4.5 Regelmatig en incidenteel verrichte prestaties / 73
 - 5.4.6 Het beroep / 74
 - 5.4.7 De exploitatie van vermogensbestanddelen / 75
 - 5.4.8 De houdstervennootschap / 76
- 5.5 Het begrip 'zelfstandig' / 80
 - 5.5.1 Inleiding / 80
 - 5.5.2 Ondergeschiktheid zonder dienstbetrekking / 81
 - 5.5.3 Zelfstandigheid en het lopen van bedrijfsrisico / 83
 - 5.5.4 Btw-positie van de directeur-groootaandeelhouder / 85
- 5.6 De grenzen van de onderneming / 85
 - 5.6.1 Begin van de onderneming / 85
 - 5.6.2 De reikwijdte van de onderneming / 87
 - 5.6.3 Het einde van de onderneming / 93
- 5.7 De vestigingsplaats van de onderneming / 94
 - 5.7.1 Inleiding / 94
 - 5.7.2 De primaire vestigingsplaats (hoofdhuis) / 94
 - 5.7.3 De secundaire vestigingsplaats (vaste inrichting) / 95
- 5.8 Fiscale eenheid / 97
 - 5.8.1 Inleiding / 97
 - 5.8.2 Ieder onderdeel afzonderlijk ondernemer / 99
 - 5.8.3 Gevestigd in Nederland / 102
 - 5.8.4 De drie verwevenheden / 103
 - 5.8.5 Begin en einde van de fiscale eenheid / 108
- 5.9 De overheid in de omzetbelasting / 110
 - 5.9.1 Inleiding / 110
 - 5.9.2 Publiekrechtelijk lichaam / 110
 - 5.9.3 Handelen als overheid / 110
 - 5.9.4 Concurrentie en overheidshandelen / 111
 - 5.9.5 Voorbeelden / 111
 - 5.9.6 Splitsing in sectoren / 114

- 5.9.7 Btw-compensatiefonds / 115
- 5.10 Organisaties / 115
- 5.11 Levering van nieuwe vervoermiddelen door particulieren / 116
- 5.12 Uitbreiding van het ondernemersbegrip voor de toepassing van de plaats van dienst regels / 116

HOOFDSTUK 6

Belastingheffing ter zake van leveringen en diensten / 117

- 6.1 Algemeen / 117
- 6.2 Goederen / 118
 - 6.2.1 Het begrip 'goederen' / 118
 - 6.2.2 Rechten op onroerende zaken (art. 3 lid 2) / 119
- 6.3 Varianten van levering / 122
 - 6.3.1 De overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken (art. 3 lid 1 onderdeel a) / 122
 - 6.3.2 De afgifte van goederen ingevolge huurkoop (art. 3 lid 1 onderdeel b) / 123
 - 6.3.3 De oplevering van onroerende zaken (art. 3 lid 1 onderdeel c) / 127
 - 6.3.4 Vordering door of namens de overheid (art. 3 lid 1 onderdeel d) / 131
 - 6.3.5 Aanbrengen van goederen aan een ander goed (art. 3 lid 1 onderdeel f) / 132
 - 6.3.6 Onttrekken of om niet verstrekken van goederen (art. 3 lid 3 onderdeel a en onderdeel c) / 133
 - 6.3.7 De (vervallen) interne levering van art. 3 lid 3 onderdeel b jo. art. 3 lid 9 / 136
 - 6.3.8 Overbrenging van goederen naar een andere lidstaat (art. 3a) / 136
- 6.4 Meerpartijentransacties / 137
 - 6.4.1 ABC-leveringen (art. 3 lid 4) / 137
 - 6.4.2 Leveringen over de veiling (art. 3 lid 5) / 138
 - 6.4.3 Leveringen door tussenkomst van een commissionair (art. 3 lid 6) / 139
- 6.5 Diensten / 142
 - 6.5.1 Al wat geen levering van een goed is, is een dienst (art. 4 lid 1) / 142
 - 6.5.2 Fictieve diensten in verband met onzakelijk gebruik / 143
 - 6.5.3 Fictieve diensten ter voorkoming van verstoring van mededinging ('integratiedienst') / 147
 - 6.5.4 Diensten door tussenkomst van een commissionair (art. 4 lid 4) / 148
 - 6.5.5 Kosten voor gemene rekening / 148
- 6.6 Bezwarende titel / 150
 - 6.6.1 Inleiding / 150
 - 6.6.2 Subsidies / 153
 - 6.6.3 Schadevergoedingen / 154
 - 6.6.4 Andere voorbeelden van onbelastbare handelingen / 156
- 6.7 Doorlopende en eenmalige prestaties / 157
 - 6.7.1 Tijdstip van de prestatie / 157
 - 6.7.2 Keuze voor bepaalde vorm van prestatie: wel of geen ondernemer / 158
- 6.8 Combinaties van prestaties / 159
- 6.9 Verboden prestaties / 163
- 6.10 Overdracht van een onderneming / 164

- 6.10.1 Geruisloze overdracht / 164
- 6.10.2 Overdracht van een algemeenheid van goederen (en diensten) / 165
- 6.10.3 Gevolgen van de overdracht / 166

HOOFDSTUK 7

De plaats waar de levering of de dienst wordt verricht / 169

- 7.1 Algemeen / 169
- 7.2 Leveringen van goederen / 170
 - 7.2.1 Inleiding / 170
 - 7.2.2 De goederen worden vervoerd in verband met de levering (art. 5 lid 1 onderdeel a) / 171
 - 7.2.3 Geen vervoer in verband met de levering (art. 5 lid 1 onderdeel b) / 172
 - 7.2.4 Installatie of montage (art. 5 lid 1 onderdeel a jo. onderdeel b) / 173
 - 7.2.5 Levering aan boord (art. 5 lid 1 onderdeel c) / 174
 - 7.2.6 ABC-leveringen (art. 5 lid 2) / 175
 - 7.2.7 Afstandsverkopen (art. 5a) / 177
 - 7.2.8 Leveringen van gas en elektriciteit / 177
- 7.3 Diensten / 178
 - 7.3.1 Toepassing van het bestemmingsland en diensten / 178
 - 7.3.2 B2B-diensten (art. 6 lid 1) / 179
 - 7.3.3 B2C-diensten (art. 6 lid 2) / 183
 - 7.3.4 Uitzonderingen / 183
 - 7.3.5 Tussenpersonen (art. 6a) / 183
 - 7.3.6 Diensten met betrekking tot onroerende zaken (art. 6b) / 184
 - 7.3.7 Vervoersdiensten (art. 6c) / 186
 - 7.3.8 Cultuur, sport, wetenschap en dergelijke (art. 6d en 6e lid 1) / 188
 - 7.3.9 Met B2C-vervoer samenhangende diensten (art. 6e lid 2 aanhef en onderdeel a) / 190
 - 7.3.10 Werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken voor niet-ondernemers (art. 6e lid 2 aanhef en onderdeel b) / 190
 - 7.3.11 Restaurant- en cateringdiensten (art. 6f) / 191
 - 7.3.12 Verhuur van vervoermiddelen (art. 6g) / 192
 - 7.3.13 Telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten (art. 6h) / 193
 - 7.3.14 Aangewezen diensten jegens niet-ondernemers buiten de Unie (art. 6i) / 197
 - 7.3.15 Het voorkomen van concurrentievervalsingen (art. 6j) / 201
- 7.4 Bewijs / 202
- 7.5 Verlegging / 202

HOOFDSTUK 8

De maatstaf van heffing bij leveringen en diensten / 205

- 8.1 Strekking / 205
 - 8.1.1 Algemeen / 205
 - 8.1.2 Subjectieve maatstaf / 205
 - 8.1.3 Objectieve maatstaf (de normale waarde) / 206

8.2	Het totale bedrag / 207
8.3	Vergoeding in geld / 210
8.3.1	Vergoeding in euro / 210
8.3.2	Vergoeding in vreemde valuta / 211
8.4	Vergoeding in natura / 212
8.5	Vergoeding met een derde partij / 214
8.5.1	Vergoeding door een derde / 214
8.5.2	Vergoeding aan een derde / 214
8.6	Vergoeding bij vooruitbetalingen / 215
8.7	Kostenelementen die tot de vergoeding behoren / 215
8.7.1	Bijkomende kosten / 215
8.7.2	Rente en financieringstoelagen / 216
8.7.3	Betalingen met creditcards / 217
8.7.4	Kortingen achteraf / 218
8.7.5	Prijssubsidies / 218
8.7.6	Belastingen, rechten en heffingen / 220
8.8	Kostenelementen die niet tot de vergoeding behoren / 221
8.8.1	Omzetbelasting / 221
8.8.2	Doorlopende posten / 222
8.8.3	Aftrekposten / 223
8.8.4	Belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM) / 229
8.9	Splitsing vergoeding bij gemengde prestaties / 230
8.10	Zegels, waardebonnen en vouchers / 231
8.11	Maatstaf van heffing bij fictieve leveringen / 236
8.11.1	Inleiding / 236
8.11.2	Aanschaffingskosten en voortbrengingskosten / 237
8.11.3	Aanschaffingskosten / 237
8.11.4	Aanschaffingskosten soortgelijke goederen / 238
8.11.5	De kostprijs of voortbrengingskosten / 239
8.11.6	Maatstaf van heffing bij fictieve diensten / 240
8.12	De maatstaf van heffing bij interne diensten / 241
8.13	Maatstaf van heffing bij privégebruik auto van de zaak / 241
8.14	Vergoeding voor rechten op onroerende zaken / 243

HOOFDSTUK 9

De tarieven / 245

9.1	Algemeen / 245
9.2	Tariefharmonisatie in de Europese Unie / 246
9.3	Het algemene tarief (art. 9 lid 1) / 248
9.4	Het verlaagde tarief (art. 9 lid 2 onderdeel a) / 248
9.4.1	De in Tabel I opgenomen 'eerste levensbehoeften' / 248
9.4.2	Landbouwproducten / 249
9.4.3	Arbeidsintensieve diensten / 249
9.4.4	Goederen die om andere redenen in de tabel zijn opgenomen / 250
9.5	Toepassing verschillende tarieven / 251

- 9.6 Het nultarief (art. 9 lid 2 onderdeel b) / 252
- 9.6.1 Vrijstelling-met-recht-op-aftrek / 252
- 9.6.2 Samenhang met internationaal goederenverkeer / 252
- 9.6.3 Formele eisen voor de toepassing van het nultarief / 257
- 9.7 Tariefwijzigingen / 258
- 9.7.1 Overgangsrecht / 258
- 9.7.2 Van de leverancier wordt meer omzetbelasting gevorderd / 258
- 9.7.3 Van de leverancier wordt minder omzetbelasting gevorderd / 259
- 9.7.4 Andere overgangsmaatregelen / 259

HOOFDSTUK 10

Vrijstellingen / 261

- 10.1 Algemeen / 261
- 10.2 Het effect van en de motieven voor vrijstellingen / 262
- 10.2.1 De uitwerking van vrijstellingen / 262
- 10.2.2 Waarom dan toch vrijstellingen? / 262
- 10.3 Het karakter van de vrijstellingen / 264
- 10.3.1 Objectief en onafhankelijk van rechtsvorm, legaliteit en opbrengst / 264
- 10.3.2 Uitlegging van vrijstellingsbepalingen / 265
- 10.4 Harmonisatie en overgangsregeling / 266
- 10.5 Indeling van de vrijstellingen / 267
- 10.6 Vrijstellingen voor activiteiten van algemeen belang / 268
- 10.6.1 Prestaties in de medische sfeer (art. 11 lid 1 onderdeel c, g en s) / 268
- 10.6.2 Prestaties op sociaal en cultureel gebied (art. 11 lid 1 onderdeel d, f, en w) / 275
- 10.6.3 Sportorganisaties (art. 11 lid 1 onderdeel e) / 277
- 10.6.4 Openbare postdiensten (art. 11 lid 1 onderdeel m) / 279
- 10.6.5 Niet-commerciële radio en televisie (art. 11 lid 1 onderdeel n) / 280
- 10.6.6 Onderwijs (art. 11 lid 1 onderdeel o en p) / 280
- 10.6.7 Charitatieve en vergelijkbare instellingen (art. 11 lid 1 onderdeel t) / 285
- 10.6.8 Koepelvrijstelling (art. 11 lid 1 onderdeel u) / 286
- 10.6.9 Fondsenwerving, diensten van bijkomstige aard (art. 11 lid 1 onderdeel v) / 288
- 10.7 Vrijstellingen met een fiscaaltechnisch karakter / 288
- 10.7.1 Financiële prestaties (art. 11 lid 1 onderdeel i en j) / 288
- 10.7.2 Verzekeringen (art. 11 lid 1 onderdeel k) / 298
- 10.7.3 Kansspelen (art. 11 lid 1 onderdeel l) / 300
- 10.7.4 De levering van vrijgesteld gebruikte roerende zaken (art. 11 lid 1 onderdeel r) / 301
- 10.8 Op basis van een overgangsregeling vrijgestelde prestaties / 301
- 10.9 (Geen) winst beogen / 303
- 10.10 Nauw samenhangende leveringen / 304
- 10.11 Vrijstellingen en intracommunautaire verwerving of invoer / 304

HOOFDSTUK 11

Onroerende zaken / 305

- 11.1 Algemeen / 305
- 11.2 Van rechtswege belaste leveringen / 306
 - 11.2.1 Bebouwing / 308
 - 11.2.2 Bouwterrein / 316
- 11.3 Optie voor belaste levering / 318
 - 11.3.1 Nagenoeg volledig aftrekgerechtigd gebruik / 319
 - 11.3.2 Aftrekgerechtigd gebruik: referentieperiode / 320
 - 11.3.3 Optie voor een gedeelte van een onroerende zaak / 321
 - 11.3.4 Formele vereisten / 321
 - 11.3.5 Verschuldigdheid bij optie / 322
 - 11.3.6 Ten onrechte gebruikmaking van de optie / 322
- 11.4 Leveringen van onroerende zaken / 323
 - 11.4.1 Overdracht van de macht / 323
 - 11.4.2 Oplevering door de vervaardiger / 324
 - 11.4.3 Integratieheffing (tot 1 januari 2014) / 326
 - 11.4.4 Rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen (de zogeheten beperkte rechten) / 327
- 11.5 De verhuur van onroerende zaken / 330
 - 11.5.1 Combinaties van prestaties, waaronder verhuur / 332
 - 11.5.2 Vrijstelling / 334
 - 11.5.3 Van rechtswege belaste vormen van verhuur / 334
 - 11.5.4 Optie voor belaste verhuur (art. 11 lid 1 onderdeel b sub 5) / 337
- 11.6 Overheid, onroerende zaken en omzetbelasting / 341
- 11.7 Verband tussen de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting / 341
 - 11.7.1 Overdrachtsbelasting in vogelvlucht / 342
 - 11.7.2 Vrijstelling van overdrachtsbelasting bij samenloop met de omzetbelasting / 342

HOOFDSTUK 12

De aftrek van voorbelasting / 347

- 12.1 Algemeen / 347
- 12.2 Verhouding tussen de wet en de richtlijn / 348
- 12.3 Tijdstip en omvang van de aftrek / 349
 - 12.3.1 Tijdstip van aftrek / 349
 - 12.3.2 Omvang van de aftrek / 350
 - 12.3.3 Uitzonderingen op onmiddellijk en volledig aftrekrecht / 350
- 12.4 Aftrekbare voorbelasting (art. 15 lid 1) / 351
 - 12.4.1 Categorieën aftrekbare belasting / 351
 - 12.4.2 In rekening gebrachte belasting / 351
 - 12.4.3 Verschuldigd geworden belasting / 360
- 12.5 Waarvoor recht op aftrek bestaat / 363
 - 12.5.1 Belaste prestaties (art. 15 lid 1 slotzinsnede) / 363

- 12.5.2 Prestaties in de zin van art. 143 lid 1 onderdeel f, g, h en i, 144 en 146 t/m 153 van de Btw-richtlijn / 364
- 12.5.3 Prestaties in het buitenland / 365
- 12.5.4 Financiële en verzekeringsverrichtingen buiten de Europese Unie / 365
- 12.6 Waarvoor geen recht op aftrek bestaat / 367
- 12.6.1 Vrijgestelde prestaties / 367
- 12.6.2 Prestaties die in het binnenland vrijgesteld zouden zijn / 367
- 12.6.3 Horecabestedingen (art. 15 lid 5) / 368
- 12.7 Prestaties om niet / 369
- 12.7.1 Gratis presteren / 369
- 12.7.2 Monsters en geschenken van geringe waarde (art. 15 lid 7 onderdeel b) / 373
- 12.8 Aandelen en deelnemingen / 374
- 12.9 Verboden prestaties / 376
- 12.10 Bij levering nieuw vervoermiddel (art. 15 lid 1 onderdeel d en lid 3) / 376
- 12.11 Overeenkomstig de bestemming (art. 15 lid 4) / 378
- 12.11.1 Aftrek gevolgd door correctie bij ingebruikname / 378
- 12.11.2 Bereik van art. 15 lid 4 / 378
- 12.11.3 Overeenstemming met de richtlijn (?) / 381
- 12.12 Zakelijk versus privé / 381
- 12.12.1 Vermogensetikettering / 381
- 12.12.2 Aanschaf in privé / 384
- 12.12.3 Beschikken voor privédoeleinden / 384
- 12.13 Aftrekgerechtigd versus niet aftrekgerechtigd gebruik / 386
- 12.13.1 Splitsing voorbelasting / 386
- 12.13.2 Rechtstreeks toerekenbare voorbelasting (art. 11 lid 1 onderdeel a en b van de Uitv.besch.) / 386
- 12.13.3 Splitsing naar rato van omzet (art. 11 lid 1 onderdeel c van de Uitv.besch.) / 387
- 12.13.4 Werkelijk gebruik (art. 11 lid 2 van de Uitv.besch.) / 388
- 12.13.5 Goederen van dezelfde soort (art. 11 lid 3 van de Uitv.besch.) / 389
- 12.13.6 Afstoten van bedrijfsmiddelen, incidentele prestaties / 389
- 12.13.7 Welke gegevens zijn normatief (art. 12 van de Uitv.besch.) / 390
- 12.13.8 Splitsing van voorbelasting bij onroerende goederen die zakelijk en niet-zakelijk worden gebruikt (art. 15 lid 1 slotalinea) / 390
- 12.14 Herziening van de aftrek (art. 15 lid 6 en 7, 29, 29a, en 30 van de wet en art. 11 t/m 14 van de Uitv.besch.) / 391
- 12.14.1 Herzieningstermijnen (art. 13 van de Uitv.besch.) / 391
- 12.14.2 Herzien in het jaar van aanschaf/ingebruikname (art. 12 van de Uitv.besch.) / 393
- 12.14.3 Herzien na het eerste jaar (art. 13 van de Uitv.besch.) / 393
- 12.14.4 Levering tijdens herzieningsperiode (art. 13a van de Uitv.besch.) / 394
- 12.14.5 Onroerende zaken en herziening / 396
- 12.14.6 Wetswijziging en herziening / 397
- 12.14.7 Vernietiging, verlies of diefstal / 398
- 12.14.8 Vergoeding wordt niet (geheel) voldaan (art. 29 lid 2 en 29a) / 398
- 12.15 Uitsluiting van de aftrek (art. 16 van de wet en het Bua) / 400
- 12.15.1 Correctie bij gebruik voor consumptieve doeleinden / 400
- 12.15.2 Het voeren van een zekere staat (art. 1 lid 1 onderdeel a Bua) / 402

- 12.15.3 Relatiegeschenken en andere giften (art. 1 lid 1 onderdeel b en lid 2 van het Bua) / 403
- 12.15.4 Personeelsvoorzieningen (art. 1 lid 1 onderdeel c en lid 3 van het Bua) / 405
- 12.15.5 Drempelbedrag / 408
- 12.16 Teruggaaf aan buitenlandse ondernemers / 410
- 12.17 Aftrek van voorbelasting en territorialiteit / 411

HOOFDSTUK 13

De verschuldigheid / 413

- 13.1 Algemeen / 413
- 13.2 De belastingschuldige / 413
 - 13.2.1 Presterende ondernemer in het binnenland / 413
 - 13.2.2 De presterende ondernemer is niet in Nederland gevestigd / 414
- 13.3 Verlegging als antimisbruikregeling / 416
 - 13.3.1 Verlegging bij levering van onroerende zaken / 416
 - 13.3.2 Verlegging in de bouw en de confectiesector; ketenaansprakelijkheid / 417
 - 13.3.3 Verlegging in de sector oude materialen / 419
 - 13.3.4 Verlegging levering mobiele telefoons en computeronderdelen / 419
 - 13.3.5 Verleggingsregeling bij de handel in goud en emissierechten / 420
- 13.4 Art. 37 van de wet / 420
- 13.5 Hoofdelijke aansprakelijkheid / 422
- 13.6 Het tijdstip van verschuldigheid / 422
 - 13.6.1 Uitgangspunten / 422
 - 13.6.2 De belastingschuld in Nederland; algemeen / 423
 - 13.6.3 Tijdstip van verschuldigheid bij verplichting tot uitreiking van een factuur / 424
 - 13.6.4 Tijdstip van verschuldigheid indien geen verplichting tot uitreiking van een factuur bestaat / 425
 - 13.6.5 Kasstelsel / 425
 - 13.6.6 Privégebruik / 426
 - 13.6.7 Verschuldigheid bij invoer / 426
- 13.7 Betaling in termijnen / 427
 - 13.7.1 Betaling in termijnen achteraf / 427
 - 13.7.2 Doorlopende prestaties / 427
 - 13.7.3 Betaling in termijnen vóór de prestatie / 427
- 13.8 Vergoeding wordt geheel of gedeeltelijk niet voldaan / 428
 - 13.8.1 Art. 29 van de wet / 428
 - 13.8.2 Korting voor contante betaling / 430
 - 13.8.3 Correcties in intracommunautair verband / 430

HOOFDSTUK 14

Intracommunautaire levering en verwerving / 431

- 14.1 Algemeen / 431
 - 14.1.1 Tijdelijke regeling / 431
 - 14.1.2 Schets van de werking van de overgangsregeling / 432

- 14.2 Intracommunautaire levering / 433
 - 14.2.1 Leveringen in de zin van art. 3 / 433
 - 14.2.2 Overbrengen naar een andere lidstaat (art. 3a) / 434
- 14.3 Tarieftoepassing intracommunautaire levering / 437
 - 14.3.1 Belastbaar tegen het nultarief (art. 9 lid 2 onderdeel b jo. Tabel II, post a.6) / 437
 - 14.3.2 Belastbaar en belast in het land van vertrek / 440
- 14.4 Intracommunautaire verwerving / 441
 - 14.4.1 Verkrijging van de macht (art. 17a lid 1) / 441
 - 14.4.2 Verwerving na overbrenging / 442
 - 14.4.3 Verwerving na invoer in andere lidstaat door niet-belastingplichtige rechtspersoon / 443
 - 14.4.4 Wie kan intracommunautair verwerven? / 444
- 14.5 Plaats van de intracommunautaire verwerving (art. 17b) / 446
- 14.6 Vrijgestelde verwervingen (art. 17e) / 447
 - 14.6.1 Levering in het binnenland in elk geval vrijgesteld / 447
 - 14.6.2 Bij invoer in elk geval een vrijstelling / 448
 - 14.6.3 In elk geval recht op volledige teruggaaf / 448
- 14.7 Maatstaf van heffing en tarief van de intracommunautaire verwerving (art. 17c en 17d) / 449
- 14.8 Afstandsverkopen (art. 5a) / 449
 - 14.8.1 Ratio van art. 5a / 449
 - 14.8.2 Voorwaarden voor toepassing van art. 5a / 450
 - 14.8.3 Fiscale verplichtingen in Nederland van de buitenlandse afstandsverkoper / 452
 - 14.8.4 De regeling voor afstandsverkopen vanaf 2021 / 452
- 14.9 Intracommunautaire ABC-leveringen / 453
 - 14.9.1 Eén intracommunautaire levering, één verwerving / 453
 - 14.9.2 Vereenvoudigde regeling / 455
 - 14.9.3 Verdere vereenvoudiging: btw-entrepot / 456
- 14.10 Nieuwe vervoermiddelen / 456
 - 14.10.1 Bijzondere regeling / 456
 - 14.10.2 Nieuw vervoermiddel / 457
- 14.11 Accijnsgoederen / 458
- 14.12 Listingverplichting / 459

HOOFDSTUK 15

Heffing bij invoer en nultarief bij uitvoer / 461

- 15.1 Algemeen / 461
- 15.2 Invoer van goederen / 461
 - 15.2.1 Invoer als belastbaar feit / 461
 - 15.2.2 Binnenbrengen van goederen uit derdelanden (art. 18 lid 1 onderdeel a) / 462
 - 15.2.3 Goederen uit het douanegebied van de EU (art. 18 lid 1 onderdeel b) / 465
 - 15.2.4 Onttrekken van goederen aan een douaneregime (art. 18 lid 1 onderdeel c) / 465
 - 15.2.5 Bevoorrading / 469
 - 15.2.6 Niet nakomen van verplichtingen / 470
- 15.3 Tijdstip en plaats van de invoer / 472

- 15.3.1 Tijdstip van de invoer / 472
- 15.3.2 Plaats van de invoer / 473
- 15.4 Maatstaf van heffing en tarief bij invoer / 474
 - 15.4.1 Maatstaf van heffing / 474
 - 15.4.2 Tarief / 478
- 15.5 Vrijstellingen bij invoer / 478
 - 15.5.1 Goederen waarvoor bij invoer aanspraak bestaat op vrijstelling van douanerechten / 479
 - 15.5.2 Vrijstellingen bij invoer van goederen waarvan de levering in het binnenland in elk geval is vrijgesteld / 480
 - 15.5.3 Vrijstelling bij invoer, voorafgaand aan intracommunautaire levering / 481
 - 15.5.4 Reizigersbagage / 481
- 15.6 Belastingenschuldige bij invoer / 482
 - 15.6.1 Geen duidelijke wettelijke regeling / 482
 - 15.6.2 Omzetbelastingenschuldige en douaneschuldenaar (art. 22) / 483
 - 15.6.3 Goederen bestemd voor aangewezen ondernemers en lichamen (art. 23) / 485
- 15.7 Wijze van heffen bij invoer / 487
 - 15.7.1 Art. 22 van de wet / 487
 - 15.7.2 Verleggingsregeling / 488
- 15.8 Prestaties met betrekking tot niet-ingevoerde goederen / 490
- 15.9 Uitvoer / 491
 - 15.9.1 Inleiding / 491
 - 15.9.2 Uitvoer door particulieren / 492
 - 15.9.3 Uitvoer door lichamen in de zin van de AWR / 493
- 15.10 Bewijs / 493

HOOFDSTUK 16

Bijzondere regelingen / 495

- 16.1 Algemeen / 495
- 16.2 Regeling voor kleine ondernemers / 496
 - 16.2.1 Modernisering van de regeling / 496
 - 16.2.2 De regeling in hoofdlijnen / 497
 - 16.2.3 De uitwerking van de regeling / 497
 - 16.2.3.1 Wie vallen onder de regeling / 497
 - 16.2.3.4 Ontheffing van administratieve verplichtingen / 499
- 16.3 Landbouwregeling / 499
- 16.4 Visserijregeling / 499
- 16.5 Accijnsgoederen / 500
 - 16.5.1 Aansluiting bij wet op de accijns / 500
 - 16.5.2 Tabaksproducten / 500
 - 16.5.3 Andere accijnsgoederen / 501
- 16.6 Margeregeling / 501
 - 16.6.1 Achtergrond van de regeling / 501
 - 16.6.2 De regeling in grote lijnen / 502
 - 16.6.3 Enkele kanttekeningen / 502

- 16.6.4 Toepassingsbereik (art. 28b) / 503
- 16.6.5 Wederverkoper / 505
- 16.6.6 Maatstaf van heffing / 506
- 16.6.7 Globalisatie (art. 28d) / 506
- 16.6.8 Reparatie of samenvoeging / 508
- 16.6.9 Toepassing margeregeling is geen verplichting (art. 28f) / 508
- 16.6.10 Kunstvoorwerpen, antiquiteiten e.d. (art. 28c) / 509
- 16.6.11 De margeregeling in internationaal verband / 509
- 16.7 Regeling voor beleggingsgoud / 510
- 16.8 Reisbureaus / 511
- 16.8.1 Achtergrond van de regeling / 511
- 16.8.2 De regeling in hoofdlijnen / 512
- 16.8.3 De begrippen 'reisbureau' en 'reiziger' / 512
- 16.8.4 De winstmarge / 513
- 16.8.5 Nultarief / 513
- 16.8.6 Geen aftrek voor reisbureau-inkopen / 514

HOOFDSTUK 17

Administratieve verplichtingen / 515

- 17.1 Algemeen / 515
- 17.2 Aanmelding en registratie / 515
- 17.2.1 Melden als ondernemer / 515
- 17.2.2 Registratie als ondernemer / 516
- 17.3 De factuur / 517
- 17.3.1 Inleiding / 517
- 17.3.2 De factuur en de daaraan te stellen vereisten / 517
- 17.3.3 De verplichting tot afgifte van een factuur / 519
- 17.4 De aangifte en de administratie / 521
- 17.5 Suppletie / 521
- 17.6 De opgaaf intracommunautaire transacties en de statistiekopgave / 522
- 17.7 Naheffing, bezwaar en beroep / 523

Trefwoordenregister / 525

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Algemeen

Dit boek is getiteld 'omzetbelasting'. In zijn algemeenheid zou men een dergelijke belasting kunnen omschrijven als een belasting ter zake van 'omzet', dat wil zeggen een belasting in verband met de overdracht van materiële en immateriële goederen.¹ Vele landen – ook buiten de Europese Unie – heffen dergelijke belastingen. In Nederland gebeurt dit op basis van de Wet op de omzetbelasting 1968 die in dit boek centraal staat. De op grond van deze wet geheven belasting levert de laatste jaren een opbrengst op van rond de € 50 miljard en vormt daarmee een van de belangrijkste inkomstenbronnen van de Nederlandse staat.

1.2 Ontwikkeling van de omzetbelasting in vogelvlucht

Omzetbelastingen worden sinds onheuglijke tijden door regeringen (mede) gebruikt om hun uitgaven te dekken.

De wortels van de omzetbelasting gaan terug tot de klassieke oudheid. Zo kenden de Romeinen al een belasting op de goederenhandel over veilingen, terwijl ook de aankoop van slaven in de belastingheffing werd betrokken. Via de Romeinen verspreidden deze belastingen zich binnen Europa, waar zij na de val van het Romeinse Rijk bleven voortbestaan. In de Middeleeuwen en daarna werden op ruime schaal omzetbelastingen geheven, vooral ook in Spanje, waar de 'Alcabala' reeds in de veertiende eeuw op nationaal niveau werd toegepast. Onder Spaanse invloed werden na die tijd ook in andere landen omzetbelastingen geïntroduceerd.² Wat betreft de Nederlanden kan met name gewezen worden op de pogingen van Alva om een belasting van 10% op de verkoopopbrengsten van roerende goederen in te voeren (de zogeheten tiende penning). De gevolgen daarvan zijn genoegzaam bekend, maar wie daarover meer wil weten, leze F.H.M. Grapperhaus, *Alva en de tiende penning*, Zutphen: 1982.

In het Europa van de eerste helft van de twintigste eeuw werden omzetbelastingen vooral ingevoerd in tijden van nood en crisis. Het waren, om met de Duitsers te spreken, 'Kinder der Not' of 'Krisen-, Kriegs- und Nachkriegssteuern'. Men kan dat aflezen aan de jaren waarin zij werden ingevoerd: in Duitsland in 1916, midden in de Eerste Wereldoorlog, om de stijgende overheidsuitgaven als gevolg van die oorlog te dekken; in Frankrijk in 1920 en in België in 1921 om de desastreuze gevolgen van die oorlog op te vangen. Engeland

1 Zie W.F. Nederstigt, *Economische beoordeling van omzetbelastingen*, Kluwer, Deventer, 1964, p. 34.

2 De ontwikkeling van omzetbelastingen door de eeuwen heen is uitvoerig beschreven door R. Grabower, *Die Geschichte der Umsatzsteuer und ihre gegenwärtige Gestaltung im Inland und im Ausland* (1925) en J.C.L. Huiskamp, *De omzetbelasting in internationaal verband*, Deventer: 1966.

beantwoordde in 1940 de vraag 'How to pay for the war' met een uitgebreid systeem van accijnzen (dat men in zijn totaliteit als een omzetbelasting kon beschouwen).

Nederland voerde op 1 januari 1934 een omzetbelasting in, weliswaar niet in verband met een oorlog, maar wel midden in een crisistijd. Hoewel het de bedoeling was met de opbrengst van de omzetbelasting vooral de gevolgen van de toenmalige crisis te lijf te gaan – verwacht werd dat de invoering van een omzetbelasting 'van groote beteekenis zal zijn tot schraging van 's Rijks financiële toestand'³ – en om de belasting nadien weer af te schaffen, heeft Nederland sindsdien nooit meer zonder omzetbelasting gezeten. De Wet op de Omzetbelasting 1933 werd mede onder druk van de Duitse bezetter bij het Besluit op de omzetbelasting 1940 met ingang van 1941 vervangen door een cumulatief cascadedstelsel (zie hoofdstuk 2) naar het model van de in 1916 in Duitsland ingevoerde omzetbelasting. Deze omzetbelasting hield stand tot 1 januari 1955. Op die datum trad de Wet op de Omzetbelasting 1954 in werking. Ook de op grond van deze wet geheven belasting was een cumulatieve heffing in de meeste schakels van de productie- en distributieketen. Ook diensten werden in de heffing betrokken. De kleinhandel echter niet. Met de invoering van deze wet werd – naast het wegnemen van nadelige effecten van de toen geldende omzetbelastingregelgeving – beoogd een eerste stap te zetten op de weg naar een belastingharmonisatie binnen de Benelux. Die harmonisatie is er echter als zodanig nooit gekomen. Harmonisatie heeft wel plaatsgevonden, maar dan in het kader van de (toenmalige) EEG. Deze harmonisatie kreeg in 1967 een (eerste) aanzet in twee richtlijnen op grond waarvan de toenmalige zes lidstaten van de EEG – Frankrijk, de Bondsrepubliek West-Duitsland, Italië, België, Luxemburg en Nederland – hun stelsels van omzetbelasting vervingen door één en hetzelfde omzetbelastingstelsel. In Nederland kreeg die belasting gestalte in de Wet op de omzetbelasting 1968, die op 1 januari 1969 van kracht werd. Deze wet vormt nog steeds de basis voor de heffing van omzetbelasting in Nederland, hoewel er in de loop der jaren heel wat aan is gewijzigd.

1.3 Rechtskarakter van omzetbelastingen

Een omzetbelasting belast kort gezegd de overdracht van producten op hun weg van producent naar consument. Soms worden ook diensten in de heffing betrokken. Dat betekent echter niet dat alle belastingen die de voortstuwing van goederen (en diensten) in de richting van de consument belasten en al dan niet als 'omzetbelasting' worden bestempeld, hetzelfde rechtskarakter hebben. De redenen waarom de overdracht van goederen of diensten wordt belast – ook wel aangeduid als het rechtskarakter van de belasting⁴ – kunnen namelijk zeer verschillend zijn. Globaal gesproken kan een omzetbelasting het rechtskarakter hebben van een verkeersbelasting, van een productiebelasting en van een verbruiksbelasting.

Het is van belang vast te stellen welk rechtskarakter een omzetbelasting in concreto heeft. Bij de wettelijke opbouw (de structuur van de wetgeving) en bij de interpretatie van wettelijke bepalingen speelt het rechtskarakter van de belasting doorgaans een niet

3 *Kamerstukken II 1932/33*, 305, nr. 3, p. 8.

4 Het rechtskarakter van een belasting wordt niet bepaald door haar naam, maar door haar kenmerken. Zie voor een beschouwing over het begrip rechtskarakter H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil* (diss.), Arnhem: 1994, p. 55. e.v. In beginsel gaat het om de vraag wie en wat de wetgever wenst te belasten met een belasting en waarom.

ondergeschikte rol. In de navolgende paragrafen gaan wij achtereenvolgens in op het karakter van een verkeersbelasting, van een productiebelasting en van een verbruiksbelasting.

1.4 Verkeersbelasting

1.4.1 *Rechtshandeling als heffingsobject*

Een verkeersbelasting betreft bepaalde handelingen die in het rechtsverkeer plaatsvinden in de heffing. Aangezien elke omzetbelasting aangrijpt bij juridische handelingen, bijvoorbeeld de levering van goederen, wordt wel gesteld dat een omzetbelasting altijd (ook) een verkeersbelasting is.⁵ Bedacht moet echter worden dat de term 'verkeersbelasting' in deze context veeleer duidt op een heffingstechniek dan op het rechtskarakter van de belasting: de rechtshandeling is niet meer dan een aanknopingspunt om een ander doel – bijvoorbeeld het belasten van verbruik – te bereiken, en niet omdat men vindt dat die handeling zich als zodanig leent als object voor de belastingheffing. Dat laatste is wel het geval bij een belasting met het rechtskarakter van een verkeersbelasting. In een zodanige verkeersbelasting wordt de rechtshandeling belast omdat het de *bedoeling* van de wetgever is die bepaalde rechtshandeling, bijvoorbeeld de levering van een goed, als zodanig tot belastingobject te maken. Een voorbeeld van een verkeersbelasting in Nederland is de overdrachtsbelasting die is opgenomen in de Wet op belastingen van rechtsverkeer.⁶ Deze belasting onderwerpt de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken aan een heffing.

De vraag rijst waarom rechtshandelingen als zodanig belast zouden moeten worden. In het verleden stond men kennelijk op het standpunt dat waar geld omging, ook wel iets voor de gemeenschap mocht worden geofferd. Ook het profijtbeginsel heeft in het verleden wel een rol gespeeld. Zo verschaftte bijvoorbeeld de registratie van akten – onderworpen aan een registratierecht – een grotere rechtszekerheid. Dat voordeel rechtvaardigde dan de heffing van een registratierecht. Deze rechtsgronden kan men voor de momenteel geldende verkeersbelastingen nauwelijks meer van waarde achten. Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet op de belastingen van rechtsverkeer in 1970 hebben regering en parlement nog wat gefilosofeerd over de rechtsgrond van deze belastingen, zonder dat zij eruit zijn gekomen.

1.4.2 *De kenmerken van een verkeersbelasting*

Binnen een verkeersbelasting staat de handeling die in het rechtsverkeer plaatsvindt op de voorgrond. Dat kan zelfs zover gaan dat de belastingschuldige geheel uit beeld raakt. Zo werd in de voorloper van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, de Registratiewet 1917, niet eens een belastingschuldige aangewezen: het registratierecht werd op de akte geheven; met degene die de belasting in feite betaalde bemoeide de wetgever zich niet.

Een verkeersbelasting is dan ook een objectieve belasting in optima forma. Indien de rechtshandeling plaatsvindt, wordt de belasting geheven. Het karakter van de onderliggende

5 Vgl. W.F. Nederstigt, *De economische beoordeling van omzetbelastingen*, Deventer: 1964 en H.J. Tehler, *Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehrs- und/oder Verbrauchsteuer*, Köln: 1986. Zie ook HvJ 8 juli 1986, Kerrut, 73/85.

6 Wet van 24 december 1970, *Stb.* 1970, 611.

prestatie staat op de achtergrond, evenals de bestemming ervan. Het objectieve karakter van een verkeersbelasting brengt ook met zich dat vrijstellingen en tariefdifferentiaties in beginsel een strikt objectief karakter hebben.

Wij merken al eerder op dat het aanknopen bij een rechtshandeling in een verkeersbelasting geen middel is, maar een doel op zich vormt. Het ligt dan ook in de rede dat de invloed van het civiele recht bij een dergelijke belasting duidelijker merkbaar zal zijn dan maatschappelijke opvattingen.

1.5 Productiebelasting

1.5.1 Productie als heffingsobject

Zoals de naam al aangeeft, vormt in een productiebelasting de *productie* het object van heffing. Een productiebelasting berust op de gedachte dat door de overheid gedane uitgaven die het bedrijfsleven duidelijk ten goede komen – te denken valt aan de aanleg van goede infrastructuur waardoor de vervoerskosten van bepaalde ondernemers worden gedrukt – van de ondernemers kunnen worden teruggevorderd. Een productiebelasting berust dus op het *profijtbeginsel*. Door middel van een dergelijke belasting beoogt men te bereiken dat de prijs die de consument voor het goed moet betalen uiteindelijk overeenkomt met het totaal van de kosten die gemaakt zijn om het product te vervaardigen.

1.5.2 De kenmerken van een productiebelasting

In een productiebelasting wordt een ondernemer in de heffing van belasting betrokken omdat hij profijt heeft van bepaalde overheidsuitgaven. De belastingschuldige en de belastingdestinataris vallen bij een dergelijke belasting samen. Een productiebelasting heeft dan ook een subjectief en direct karakter.

Het subjectieve karakter van de productiebelasting brengt met zich dat vrijstellingen en (andere) tariefdifferentiaties in beginsel gebonden zijn aan het subject (de ondernemer, de producent). Het gaat bij een productiebelasting immers niet om de geproduceerde goederen en diensten, maar om de persoon van de ondernemer. Het kan zijn dat een bepaalde ondernemer, bijvoorbeeld door zijn vestigingsplaats, minder profijt heeft van bepaalde overheidsuitgaven dan zijn concurrent. Binnen een productiebelasting ligt het dan voor de hand dat de desbetreffende ondernemer hetzij lager wordt belast, hetzij wordt vrijgesteld. Als in een productiebelasting wordt aangehaakt bij een levering of een andere juridische handeling is dat – anders dan bij een verkeersbelasting – geen doel op zich, maar slechts een middel om dat doel te bereiken.

Een productiebelasting behoort te worden geheven in en ten goede te komen aan het land waar de goederen vandaan komen ('oorsprongslandbeginsel'). De ondernemer heeft immers geprofiteerd van de overheidsuitgaven, ongeacht of de geproduceerde goederen al dan niet worden uitgevoerd. Anders dan een verbruiksbelasting (zie par. 1.6), kent een productiebelasting dan ook geen teruggaaf bij uitvoer, evenmin als een heffing bij invoer.

1.6 Verbruiksbelasting

1.6.1 Consumptie(ve uitgaven) in de heffing

Last, but zeker not least, kan een omzetbelasting het karakter van een verbruiksbelasting hebben. De omzetbelasting die wij onder die naam kennen (en die op grond van de Btw-richtlijn – onder de naam ‘belasting over de toegevoegde waarde’ – in alle lidstaten van de EU wordt geheven)⁷ is een dergelijke belasting, een goede reden om aan het fenomeen ‘verbruiksbelasting’ wat meer aandacht te besteden dan aan de verkeers- en de productiebelasting.

Een verbruiksbelasting beoogt – de naam zegt het al – het *verbruik* van goederen en diensten in de heffing te betrekken.⁸ De opvattingen omtrent het begrip ‘verbruik’ in de zin van een verbruiksbelasting, hebben in de loop der jaren wat verschuivingen ondergaan. In het verleden werd nog wel verdedigd dat niet alleen het verbruik door particulieren (het consumptieve verbruik) in een verbruiksbelasting behoorde te worden betrokken, maar ook het verbruik van machines, vervoermiddelen en andere bedrijfsmiddelen (productief verbruik).⁹ Deze opvatting is inmiddels verleden tijd: algemeen wordt aangenomen dat het belasten van ‘productief verbruik’ niet in een verbruiksbelasting thuishoort. Een verbruiksbelasting beoogt derhalve (slechts) het consumptieve verbruik te belasten. Dat betekent echter niet dat communis opinio bestaat over de precieze betekenis van het begrip ‘verbruiksbelasting’.

Tuk¹⁰ bijvoorbeeld omschrijft een verbruiksbelasting als een heffing op het verbruik van goederen en diensten door particulieren.¹¹ In de Duitse literatuur wordt het begrip verbruiksbelasting vaak gedefinieerd als een heffing op de inkomensaanwending voor consumptieve doeleinden,¹² terwijl Reugebrink en Sullivan de verbruiksbelasting primair als bestedingsbelasting beschouwen.¹³

Naar het ons voorkomt hebben de aanhangers van al deze opvattingen allen een beetje gelijk. Een verbruiksbelasting is naar onze mening nog het beste te omschrijven als een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren.¹⁴ Dat kan als volgt worden toegelicht.

In de economische literatuur wordt ‘consumptie’ doorgaans omschreven als het direct en uiteindelijk gebruik van goederen en diensten ter bevrediging van de behoeften van particulieren. Wil men dit gebruik belasten, dan zal het allereerst in geld moeten worden

7 Zie art. 1 lid 2 van de Btw-richtlijn.

8 Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité onder voorzitterschap van F. Neumark; Brussel 1962. Zie ook het zogeheten ABC-rapport van januari 1962.

9 Vgl. A.L.C. Simons, ‘Theorie voor een algemene verbruiksbelasting’, *WFR* 1963/4650-4651.

10 C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, Deventer: 1979, p. 33.

11 Een begrip dat overigens doorgaans ruim wordt opgevat: verreweg de meeste verbruiksbelastingen betrekken ook de uitgaven van de overheid en dergelijke in de heffing.

12 H.J. Tehler, *Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer*, Köln: 1986 en G. Schmolders in *Handbuch der Finanzwissenschaft II*, Tübingen: 1956, p. 636 e.v.

13 J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer: 1990, p. 6 en Clara K. Sullivan, ‘Indirect Taxation and goals of the European Community’ in: Shoup, *Fiscal Harmonization in Common Markets* (Vol. II), New York: 1967, p. 13.

14 Ook: L.F. Ploeger, ‘Het verbruik in de omzetbelasting’, *WFR* 1972/5109 en 5110.

uitgedrukt.¹⁵ Dat kan, grof gezegd, op twee manieren: door de objectieve waarde van consumptiegoederen te bepalen of door de uitgave van de consument te hanteren. Aan gezien het in een verbruiksbelasting draait om het consumptieve verbruik, ligt het voor de hand aan te knopen bij wat de consument uitgeeft: kennelijk is dat wat hij ervoor over heeft om te consumeren. In veel gevallen zullen besteding en daadwerkelijk verbruik (vrijwel) tegelijkertijd plaatsvinden zodat feitelijke consumptie en in geld uitgedrukte consumptie nagenoeg gelijktijdig plaatsvinden. Zo zal een appel of een brood doorgaans zeer kort na de aankoop worden geconsumeerd en daarmee 'op' zijn. Dat geldt niet voor duurzame consumptiegoederen zoals een auto of een koelkast. Een dergelijk goed wordt op een zeker tijdstip aangeschaft, maar de feitelijke 'consumptie' ervan is gespreid over een langere periode. Uitgave en verbruik lopen bij dergelijke goederen dus niet synchroon. Desalniettemin menen wij dat ook voor deze gevallen de meest gereede maatstaf van consumptie de besteding blijft. De besteding om tot verbruik te (kunnen) komen is derhalve het aanknopingspunt van een verbruiksbelasting, en is daarmee belastingtechnisch het verbruik. De belasting kijkt niet naar hetgeen met het gekochte wordt gedaan: ongeacht of de appel wordt opgegeten of zo lang op de schaal blijft liggen dat hij niet meer eetbaar is en moet worden weggegooid, belastingtechnisch is er geconsumeerd: het achterwege blijven van daadwerkelijke consumptie ('opmaken') is dus geen reden voor belastingteruggaaf.

1.6.2 *Directe of indirecte verbruiksbelasting*

Theoretisch kan een verbruiksbelasting langs directe weg worden geheven, dat wil zeggen van de consument die de besteding heeft gedaan en die de belastingdestinataris is. In een dergelijke belasting zou de mogelijkheid bestaan om rekening te houden met de gespreide consumptie van duurzame gebruiks goederen (zie par. 1.6.1). In het verleden is een heffing van een directe verbruiksbelasting als vervanger van een inkomstenbelasting wel verdedigd, maar in de praktijk wordt nergens een directe verbruiksbelasting geheven.

Heffing van een verbruiksbelasting vindt altijd op indirecte wijze plaats, namelijk bij degene bij wie de consument zijn bestedingen doet. Dat geldt ook voor de 'Europese' omzetbelasting: die belasting is gezien art. 1 lid 2 van de Btw-richtlijn een algemene verbruiksbelasting. Zij wordt geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten die door ondernemers worden verricht. In juridische zin is dan ook zeker sprake van een indirecte belasting. Of de belasting economisch ook als zodanig kan worden beschouwd, hangt ervan af of de afwenteling op de consument slaagt. Ervan uitgaande dat de afwenteling van de belasting op de consument in ieder geval wordt bevorderd, mag worden aangenomen dat het karakter van een indirecte verbruiksbelasting niet anders is dan dat van een directe belasting op de consumptie. De heffing vindt echter niet achteraf op aangifte plaats, maar reeds op het tijdstip waarop het goed of de dienst in kwestie overgaat naar de consumptieve sfeer, dus vóór de eigenlijke consumptie. Dat brengt met zich dat in een indirecte verbruiksbelasting het bestedingsaspect van de heffing nadrukkelijk naar voren komt. Anders dan bij een directe wijze van heffing kan immers niet of nauwelijks rekening worden gehouden met de economische – vaak in de tijd gespreide – consumptie.¹⁶ Aan het

15 Geld vervult grofweg drie functies: dat van hulpmiddel bij ruil, dat van spaarmiddel en die van rekeneenheid. Hier wordt bedoeld op geld als rekeneenheid.

16 Zie ook: H. Aàron, *VAT, experiences of some European Countries*, Deventer: 1982, p. 32-33.

karakter van de belasting doet dat naar onze mening evenwel niet af. Het gaat er immers om de consumptie door middel van de besteding te treffen. De wijze waarop vervolgens feitelijk ge- of verbruikt wordt, is voor de belastingheffing niet relevant.

1.6.3 Algemene en bijzondere verbruiksbelastingen

Verbruiksbelastingen worden onderscheiden in algemene verbruiksbelastingen en bijzondere verbruiksbelastingen. Een algemene verbruiksbelasting – zoals de ‘Europese’ omzetbelasting – betreft in beginsel álle bestedingen van de consument in de heffing. Daarnaast kennen we bijzondere verbruiksbelastingen. Deze belastingen belasten alleen de bestedingen voor bepaalde goederen. Belastingen op bepaalde producten (tabak, alcoholhoudende dranken, minerale oliën) die doorgaans als *accijnzen* worden aangeduid, zijn als bijzondere verbruiksbelastingen te beschouwen.

Het geheel overziende kan men verbruiksbelastingen als volgt indelen:

- I. *Algemene verbruiksbelastingen*
 - a) Algemene indirecte verbruiksbelastingen (bijvoorbeeld de Nederlandse omzetbelasting)
 - b) Algemene directe verbruiksbelastingen (deze worden in de praktijk niet geheven)
- II. *Bijzondere verbruiksbelastingen*
 - a) Bijzondere indirecte verbruiksbelastingen (bijvoorbeeld accijnzen)
 - b) Bijzondere directe verbruiksbelastingen (een dergelijke belasting wordt in Nederland niet langer geheven, tenzij men de gemeentelijke onroerende zaakbelastingen als bijzondere directe verbruiksbelastingen zou willen zien).

1.6.4 De kenmerken van een verbruiksbelasting

Een verbruiksbelasting beoogt, zoals gezegd, het verbruik van goederen en diensten door de consument te belasten. De belastingheffing zal daarom moeten plaatsvinden in het land van verbruik. Als vanzelf volgt hieruit dat op goederen die worden uitgevoerd, geen belasting mag drukken. Deze goederen worden immers elders geconsumeerd. Indien een ondernemer ter zake van de levering van goederen reeds omzetbelasting heeft voldaan, dient daarom bij uitvoer van die goederen een teruggaaf te volgen. Bovendien brengt het karakter van een verbruiksbelasting met zich dat het geen verschil mag maken of de consumptie in het land zelf vervaardigde, dan wel in het buitenland geproduceerde goederen betreft. Een verbruiksbelasting zal daarom een heffing bij invoer moeten kennen. Deze heffing bij invoer moet bereiken dat de druk op de in het buitenland vervaardigde producten gelijk is aan de belastingdruk op de in het binnenland geproduceerde goederen. Een ongelijke druk zou ook tot gevolg hebben, dat óf de binnenlandse óf de buitenlandse fabrikant gevaar loopt te worden uitgeschakeld. De heffing van omzetbelasting bij invoer mag dan ook niet worden verward met een invoerrecht. Het gaat bij de heffing van omzetbelasting ter zake van invoer niet om een protectionistische maatregel (zoals bij invoerrechten (douanerechten) die de binnenlandse markt beogen te beschermen), maar om een compenserende heffing. De heffing bij invoer vormt een sluitstuk dat moet bereiken dat de verschillende belastingniveaus worden geëgaliseerd. Deze ‘sluizen’, dat wil zeggen de teruggaaf bij uitvoer en de heffing bij invoer, duidt men in de regel aan met de term ‘fiscale grenzen’. Door de sluiswerking wordt de belasting geheven in en

komt zij ten goede aan het land waar het verbruik plaatsvindt (ook wel aangeduid als 'bestemmingslandbeginsel'). Het voorgaande geldt mutatis mutandis natuurlijk ook voor diensten, maar deze gaan doorgaans niet 'fysiek' de grens over, zodat een heffing in het land van verbruik op een andere manier moet worden gerealiseerd.

Brengt het bestemmingslandbeginsel nu ook met zich dat al het verbruik door de consument moet worden belast in het land waar hij woonachtig is, zelfs voor zover de daadwerkelijke consumptie in het buitenland plaatsvindt? Neem bijvoorbeeld de Nederlander die op vakantie gaat naar Australië. Hij zal daar goederen kopen voor verbruik ter plaatse, verblijft in een hotel, bezoekt een museum. Kortom: hij consumeert in Australië. Naar het ons voorkomt behoren deze consumptieve uitgaven niet in Nederland in een verbruiksbelasting te worden betrokken. Het verbruik – zeg maar: het genot van de genoemde prestaties – vindt immers niet in Nederland plaats. Dat kan anders liggen ten aanzien van goederen die de consument in Australië aanschafft en meeneemt naar Nederland. Daarvan zou kunnen worden gezegd dat het verbruik in Nederland plaatsvindt, zeker als het duurzame goederen betreft. De hiervóór genoemde 'fiscale grenzen' bewerkstelligen in principe dat dit Nederlandse gebruik wordt belast: bij invoer wordt geheven, zodat per saldo Nederlandse belasting op deze meegebrachte goederen drukt.

Dat heeft tot gevolg dat een dubbele heffing kan ontstaan omdat ook al omzetbelasting in Australië is geheven. In de praktijk worden voor deze gevallen zoveel mogelijk soepele oplossingen gekozen. Voor particulieren gelden in de EU bijvoorbeeld ruime vrijstellingen bij invoer. Wanneer de waarde van ingevoerde goederen niet al te hoog is, blijft heffing van omzetbelasting achterwege. Ook bestaan regelingen op basis waarvan een particulier omzetbelasting die hij het land van aankoop (in het voorbeeld: Australië) heeft betaald, kan terugkrijgen als hij met het aangekochte goed dat land verlaat.

Een indirecte verbruiksbelasting gaat er voorts van uit dat de ondernemer de belasting in zijn prijzen doorberekent. De wetgever bemoeit zich daarmee in de regel niet. Maar wel mag men van de wetgever verwachten dat hij de afwenteling niet belemmert: de wetgeving moet de afwenteling juist zoveel mogelijk bevorderen.

Een indirecte verbruiksbelasting zal ook een regeling kennen ter zake van het eigen gebruik. Een bakker die door hem zelf gebakken brood nuttigt, een schoenwinkelier die een paar schoenen voor zijn zoontje uit de winkel haalt, zij consumeren evenzeer als de klant die een brood of een paar schoenen koopt. Het eigen gebruik zal dan ook binnen een verbruiksbelasting een belastbaar feit moeten vormen.

Vrijstellingen en tariefdifferentiaties dragen in een indirecte verbruiksbelasting in beginsel een objectief karakter. Het gaat in een verbruiksbelasting immers om het belasten van verbruik en als men een bijzondere behandeling wil toekennen (een vrijstelling, een lager tarief), dan zal die bijzondere behandeling goederen of de diensten moeten betreffen en niet de ondernemer die deze verricht. Het mag niet uitmaken bij wie de consument zijn goederen of diensten betreft. Om het anders te zeggen: als de wetgever de consumptie van brood wil stimuleren, zal hij in een verbruiksbelasting de levering van brood (bijvoorbeeld) moeten vrijstellen en niet de Echte Bakkers. Zou dat laatste gebeuren, dan worden Echte Bakkers bevoordeeld ten opzichte van bijvoorbeeld supermarkten die brood verkopen. Dat is in een verbruiksbelasting niet de bedoeling: het gaat om het brood, niet om de bakker.

Ten slotte sluit een omzetbelasting als verbruiksbelasting wel aan bij een juridische handeling (de levering van goederen, het verrichten van diensten), maar dat aansluiten is

geen doel op zich. Het is een middel om tot een bepaalde belastingdruk op de consumptie c.q. de consumptieve bestedingen te komen. Indien dat nodig is wordt binnen een dergelijke belasting het juridisch gordijn aan de kant geschoven. Anders dan bij een verkeersbelasting speelt het civiele recht binnen een verbruiksbelasting geen overheersende rol.

