Prof. dr. A.J. van Doesum
Prof. dr. G.J. van Norden
*Dit boek is oorspronkelijk van de hand van prof. mr. J. Reugebrink*

# Omzetbelasting

*17e druk*

Wolters Kluwer

Deventer – 2023

# WOORD VOORAF

Met dankbaarheid hebben wij het stokje overgenomen van Mariken van Hilten en Herman van Kesteren, die meer dan vijftien jaar lang samen zo goed hebben gezorgd voor dit boek, dat oorspronkelijk van de hand van Koos Reugebrink is. Het is het boek waarmee wij zelf onze eerste stappen in de wereld van de omzetbelasting hebben gezet en wij zien het dan ook als onze taak om het karakter van dit studieboek te handhaven. Ook deze nieuwe druk biedt de lezer een brede kijk op de omzetbelasting en poogt hem aan te zetten tot kritische reflectie. Om het karakter van het boek nog beter tot zijn recht te laten komen, hebben wij in deze druk de wijze waarop rechtspraak en andere bronnen in het werk zijn aangehaald, vervolmaakt. Aan de eerder gemaakte keuzes hebben wij niet getornd en net als onze voorgangers hebben wij ons beperkingen op moeten leggen omwille van de bruikbaarheid van dit boek. Zonder volledig te willen zijn, hebben wij regelgeving en rechtspraak bijgewerkt naar de stand per eind november 2022, rekening houdend met de opdracht die onze voorgangers ons in de zestiende druk hadden meegegeven: in een volgende druk moest meer aandacht worden besteed aan de nieuwe regels rondom e-commerce (die destijds nog moesten worden geïmplementeerd in de wet).

Wij hopen dat dit boek voor velen een inspiratie zal blijven om zich te storten op de studie van deze 'Ware Koningin der Belastingen' en danken Mariken van Hilten en Herman van Kesteren voor het vertrouwen dat zij ons hebben gegeven dit boek voort te zetten.

1 december 2022

Ad van Doesum
Gert-Jan van Norden

# INHOUDSOPGAVE

**Woord vooraf** / V

**Lijst van gebruikte afkortingen** / XXVII

HOOFDSTUK 1
**Inleiding** / 1

1.1 Inleiding / 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 Inleiding / 11
2.2 Eenmalige heffingen / 11
2.2.1 Fabrikantenbelasting / 11
2.2.2 Groothandelsbelasting / 12
2.2.3 Kleinhandelsbelasting / 13
2.3 Meermalige heffingen / 13
2.4 Cumulatieve cascadestelsels / 13
2.5 Niet-cumulatieve meermalige heffingen / 14
2.5.1 Belasting over de toegevoegde waarde / 14
2.5.2 Vaststelling van de toegevoegde waarde / 14
2.5.2.1 De additieve methode [tarief x (lonen + winst + subsidies)] / 15
2.5.2.2 De subtractieve methode volgens het systeem van aftrek van vooromzet [tarief × (output -/- input)] / 15

2.5.2.3 De methode van aftrek van voorbelasting [(tarief × output) -/- (tarief × input)] / 16
2.5.3 Hoofdlijnen van de methode van aftrek van voorbelasting / 17
2.5.3.1 Bereik van de btw / 17
2.5.3.2 De btw vormt een 'doorlopende' post / 19
2.5.3.3 Het inhaaleffect / 19
2.5.3.4 Vrijstellingen / 20
2.5.3.5 Vrijstelling voor de kleinhandel? / 21
2.5.4 Gevolgen van het aftrekmechanisme / 21

HOOFDSTUK 3
**Harmonisatie van de omzetbelasting in EU-verband** / 23

3.1 Inleiding / 23
3.2 Doelstellingen van de EU en harmonisatie van de 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
3.3.2.1 De aanloop naar de Zesde richtlijn / 30
3.3.2.2 Uniforme grondslag / 31
3.3.2.3 De opheffing van de fiscale grenzen / 31
3.3.3 Richtlijn 2006/112/EG: de Btw-richtlijn / 32
3.3.3.1 Herschikking van een lappendeken / 32
3.3.3.2 Afwijkende maatregelen / 34
3.3.4 De Btw-verordeningen / 35
3.4 Europese wetgevingsinstrumenten en hun invloed in het nationale recht / 36
3.4.1 Producten van (Europese) regelgeving / 36
3.4.2 Richtlijnen / 36
3.4.2.1 Omzetting in nationaal recht / 36
3.4.2.2 Richtlijnconforme uitleg: het kameleoneffect / 37
3.4.2.3 Strijd tussen richtlijn en wet / 37
3.4.2.4 Asymmetrisch beroep op richtlijnbepalingen mogelijk? / 39
3.4.2.5 Nationale uitleg richtlijnbepaling blijkt achteraf onjuist: wat nu? / 40
3.4.3 Verordeningen / 41
3.4.3.1 Rechtstreekse werking: geen omzetting in nationaal recht / 41
3.4.3.2 Btw-uitvoeringsverordening / 42
3.4.4 Besluiten / 42
3.5 Rol van het Hof van Justitie bij de interpretatie van richtlijnbepalingen / 43
3.5.1 Uitlegging door het Hof van Justitie / 43
3.5.2 Prejudiciële vragen / 43

3.5.3 Infractieprocedure / 45
3.6 Omzetbelasting in mondiaal verband / 46
3.7 Bronnen van omzetbelasting / 46

HOOFDSTUK 4
**Ongeschreven omzetbelasting: uitgangspunten en beginselen** / 49

4.1 Inleiding / 49
4.2 Neutraliteit / 49
4.2.1 De vele gezichten van de neutraliteit van een algemene indirecte verbruiksbelasting / 49
4.2.2 Economische neutraliteit / 51
4.2.2.1 De theorie / 51
4.2.2.2 Economische neutraliteit in Btw-richtlijn en HvJ-jurisprudentie / 52
4.2.3 Juridische neutraliteit / 54
4.2.3.1 De theorie / 54
4.2.3.2 Juridische neutraliteit in Btw-richtlijn en HvJ-jurisprudentie / 55
4.2.4 Externe neutraliteit / 55
4.2.4.1 De theorie / 55
4.2.4.2 Externe neutraliteit in Btw-richtlijn en HvJ-jurisprudentie / 56
4.3 Algemene rechtsbeginselen: spelregels in de relatie overheid-burger / 57
4.3.1 Vertrouwensbeginsel / 57
4.3.2 Respecteren van zorgvuldig handelen door de ondernemer / 59
4.3.3 Gelijkheidsbeginsel / 59
4.3.4 Verdedigingsbeginsel / 60
4.3.5 Misbruik van recht / 61
4.3.6 Fraude / 62

HOOFDSTUK 5
**De ondernemer als belastingplichtige** / 65

5.1 Inleiding / 65
5.2 De betekenis van het ondernemerschap / 65
5.2.1 Inleiding / 66
5.2.2 Materiële en formele gevolgen van het ondernemerschap / 66
5.2.3 De elementen van het ondernemersbegrip / 67
5.3 Het begrip 'ieder' / 67
5.3.1 De entiteit / 67
5.3.2 De nationaliteit / 69
5.4 Economische activiteit / 70
5.4.1 Economische activiteit en 'bedrijf' / 70
5.4.2 Het begrip 'economische activiteit' in de Btw-richtlijn / 71
5.4.3 Organisatie, werkzaamheid en prestatie / 72
5.4.4 Het opbrengstoogmerk / 73
5.4.4.1 Het opbrengstoogmerk van de organisatie / 73

5.4.4.2 Het opbrengstoogmerk van de prestatie / 74
5.4.4.3 Het opbrengstoogmerk en het economische verkeer / 75
5.4.4.4 Het opbrengstoogmerk dat gewoon vermogensbeheer te boven gaat / 76
5.4.5 Regelmatig en incidenteel verrichte prestaties / 77
5.4.5.1 Regelmatig verrichten van prestaties / 77
5.4.5.2 Incidentele prestaties / 79
5.4.6 Het beroep / 79
5.4.7 De exploitatie van vermogensbestanddelen / 79
5.4.8 De houdstervennootschap / 81
5.5 Het begrip 'zelfstandig' / 85
5.5.1 Inleiding / 85
5.5.2 Ondergeschiktheid zonder dienstbetrekking / 87
5.5.3 Zelfstandigheid en het lopen van bedrijfsrisico / 89
5.5.4 Btw-positie van de directeur-grootaandeelhouder / 90
5.6 De grenzen van de onderneming / 91
5.6.1 Begin van de onderneming / 91
5.6.2 De reikwijdte van de onderneming / 93
5.6.2.1 Bij natuurlijke personen (nevenactiviteiten) / 93
5.6.2.2 Bij rechtspersonen / 94
5.6.2.3 Prestaties om niet / 95
5.6.2.4 Vermogensetikettering / 97
5.6.3 Het einde van de onderneming / 100
5.7 De vestigingsplaats van de onderneming / 100
5.7.1 Inleiding / 100
5.7.2 De primaire vestigingsplaats (hoofdhuis) / 101
5.7.3 De secundaire vestigingsplaats (vaste inrichting) / 101
5.8 Fiscale eenheid / 104
5.8.1 Inleiding / 105
5.8.2 Ieder onderdeel afzonderlijk ondernemer / 106
5.8.2.1 Niet-belastingplichtigen en de fiscale eenheid: de holdingresolutie / 107
5.8.2.2 Overige niet-belastingplichtigen en de fiscale eenheid / 107
5.8.3 Gevestigd in Nederland / 109
5.8.4 De drie verwevenheden / 110
5.8.4.1 Eenheid in financieel opzicht / 110
5.8.4.2 Eenheid in organisatorisch opzicht / 112
5.8.4.3 Eenheid in economisch opzicht / 112
5.8.4.4 De verwevenheden in hun onderlinge samenhang bezien / 114
5.8.4.5 De verwevenheden bij stichtingen en verenigingen / 115
5.8.4.6 De verwevenheden in geval van een vaste inrichting / 115
5.8.5 Begin en einde van de fiscale eenheid / 116
5.9 De overheid in de omzetbelasting / 118
5.9.1 Inleiding / 118
5.9.2 Publiekrechtelijk lichaam / 118
5.9.3 Handelen als overheid / 119

5.9.4 Concurrentie en overheidshandelen / 119
5.9.5 Voorbeelden / 120
5.9.5.1 Overheid handelt als overheid (verkoop paspoort) / 120
5.9.5.2 Overheid handelt als ondernemer (verkoop compost) / 120
5.9.5.3 Overheid verricht geen economische activiteit (uitgifte UMTS-rechten, leerlingenvervoer) / 121
5.9.5.4 De horizontale werking van art. 7 lid 3 van de wet (art. 13 van de Btw-richtlijn) / 122
5.9.6 Splitsing in sectoren / 122
5.9.7 Btw-compensatiefonds / 123
5.10 Organisaties / 123
5.11 Levering van nieuwe vervoermiddelen door particulieren / 124
5.12 Uitbreiding van het ondernemersbegrip voor de toepassing van de plaats-van-dienst-regels / 125

HOOFDSTUK 6
**Belastingheffing ter zake van leveringen en diensten** / 127

6.1 Inleiding / 127
6.2 Goederen / 128
6.2.1 Het begrip 'goederen' / 128
6.2.2 Rechten op onroerende zaken (art. 3 lid 2) / 129
6.2.2.1 Gelijkstelling zakelijke rechten met lichamelijke onroerende zaken / 129
6.2.2.2 Constructiebestrijding: vergoeding als voorwaarde voor gelijkstelling / 130
6.2.2.3 Hypotheek en grondrente / 131
6.3 Varianten van levering / 132
6.3.1 De overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken (art. 3 lid 1 onderdeel a) / 132
6.3.2 De afgifte van goederen ingevolge huurkoop (art. 3 lid 1 onderdeel b) / 134
6.3.2.1 Huurkoop: geen huur + koop / 134
6.3.2.2 (Financial) lease / 135
6.3.3 De oplevering van onroerende zaken (art. 3 lid 1 onderdeel c) / 138
6.3.3.1 Kan-bepaling / 138
6.3.3.2 Oplevering / 139
6.3.3.3 Onroerende zaak / 139
6.3.3.4 Vervaardigd / 140
6.3.4 Vordering door of namens de overheid (art. 3 lid 1 onderdeel d) / 144
6.3.5 Aanbrengen van goederen aan een ander goed (art. 3 lid 1 onderdeel f) / 146
6.3.6 Onttrekken of om niet verstrekken van goederen (art. 3 lid 3 onderdeel a en onderdeel c) / 147
6.3.6.1 De fictieve levering van art. 3 lid 3 onderdeel a / 147
6.3.6.2 De fictieve levering van art. 3 lid 3 onderdeel c / 150

6.3.7 De (vervallen) interne levering van art. 3 lid 3 onderdeel b jo. art. 3 lid 9 / 151
6.3.8 Overbrenging van goederen naar een andere lidstaat (art. 3a) / 151
6.4 Meerpartijentransacties/ketentransacties / 152
6.4.1 ABC-leveringen (art. 3 lid 4) / 152
6.4.2 Leveringen over de veiling (art. 3 lid 5) / 155
6.4.3 Leveringen door tussenkomst van een commissionair (art. 3 lid 6) / 156
6.4.4 Platformficties (art. 3c) / 159
6.5 Diensten / 160
6.5.1 Al wat geen levering van een goed is, is een dienst (art. 4 lid 1) / 160
6.5.2 Fictieve diensten in verband met onzakelijk gebruik (art. 4 lid 2) / 161
6.5.2.1 Noodzaak om fictieve diensten te introduceren / 161
6.5.2.2 Gebruik van goederen voor niet-zakelijke doeleinden (art. 4 lid 2 onderdeel a) / 162
6.5.2.3 Gratis dienstverlening (art. 4 lid 2 onderdeel b) / 164
6.5.2.4 Indien vergoeding geen fictieve dienst / 164
6.5.3 Fictieve diensten ter voorkoming van verstoring van mededinging ('integratiediensten', art. 4 lid 3) / 165
6.5.4 Diensten door tussenkomst van een commissionair (art. 4 lid 4) / 166
6.5.5 Kosten voor gemene rekening / 166
6.6 Bezwarende titel / 168
6.6.1 Inleiding / 168
6.6.2 Subsidies / 172
6.6.3 Schadevergoedingen / 173
6.6.4 Andere voorbeelden van onbelastbare handelingen / 175
6.7 Doorlopende en eenmalige prestaties / 176
6.7.1 Tijdstip van de prestatie / 176
6.7.2 Keuze voor bepaalde vorm van prestatie: wel of geen ondernemer / 177
6.8 Combinaties van prestaties / 178
6.8.1 Hoofdregel: splitsen / 179
6.8.2 Uitzondering 1: economisch één geheel / 180
6.8.3 Uitzondering 2: absorptie / 180
6.8.4 Specifieke en concrete onderdelen / 181
6.8.5 Twee ondernemers, één prestatie? / 182
6.9 Verboden prestaties / 184
6.10 Overdracht van een onderneming / 185
6.10.1 Overdracht van een algemeenheid van goederen (en diensten) / 186
6.10.2 Gevolgen van de overdracht / 188

HOOFDSTUK 7
**De plaats waar de levering of de dienst wordt verricht** / 189

7.1 Inleiding / 189
7.2 Leveringen van goederen / 190
7.2.1 Inleiding / 190

7.2.2 De goederen worden vervoerd in verband met de levering (art. 5 lid 1 onderdeel a) / 191
7.2.3 Geen vervoer in verband met de levering (art. 5 lid 1 onderdeel b) / 192
7.2.4 Installatie of montage (art. 5 lid 1 onderdeel a jo. onderdeel b) / 193
7.2.5 Levering aan boord (art. 5 lid 1 onderdeel c) / 194
7.2.6 ABC-leveringen (art. 5 lid 2) / 195
7.2.7 Afstandsverkopen (art. 5a) / 197
7.2.8 Leveringen van gas en elektriciteit / 198
7.3 Diensten / 198
7.3.1 Toepassing van het bestemmingsland en diensten / 198
7.3.2 B2B-diensten (art. 6 lid 1) / 199
7.3.2.1 Vestigingsplaats afnemer / 200
7.3.2.2 Verlegging van de heffing / 201
7.3.2.3 Uitbreiding van het ondernemersbegrip / 202
7.3.2.4 Vaststellen van de status van de afnemer / 203
7.3.2.5 Listingverplichting en tijdstip van de B2B-dienst / 203
7.3.3 B2C-diensten (art. 6 lid 2) / 204
7.3.4 Uitzonderingen / 204
7.3.5 Tussenpersonen (art. 6a) / 204
7.3.6 Diensten met betrekking tot onroerende zaken (art. 6b) / 205
7.3.7 Vervoersdiensten (art. 6c) / 207
7.3.7.1 Personenvervoer / 207
7.3.7.2 Intracommunautair goederenvervoer voor niet-ondernemers / 208
7.3.7.3 Niet-intracommunautair goederenvervoer voor niet-ondernemers / 209
7.3.8 Cultuur, sport, wetenschap e.d. (art. 6d en 6e lid 1) / 209
7.3.9 Met B2C-vervoer samenhangende diensten (art. 6e lid 2 aanhef en onderdeel a) / 211
7.3.10 Werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken voor niet-ondernemers (art. 6e lid 2 aanhef en onderdeel b) / 212
7.3.11 Restaurant- en cateringdiensten (art. 6f) / 212
7.3.12 Verhuur van vervoermiddelen (art. 6g) / 213
7.3.13 Telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten (art. 6h) / 214
7.3.13.1 De plaats van elektronische diensten; een korte historie / 215
7.3.13.2 Nadere toelichting op de huidige regeling / 216
7.3.14 Aangewezen diensten jegens niet-ondernemers buiten de Unie (art. 6i) / 218
7.3.14.1 Het verlenen en de overdracht van rechten (art. 6i lid 1 onderdeel a) / 218
7.3.14.2 Diensten op het gebied van de reclame (art. 6i onderdeel b) / 219
7.3.14.3 Diensten door raadgevende personen e.d. (art. 6i lid 1 onderdeel c) / 220
7.3.14.4 Verbintenis om een beroepsactiviteit of recht niet uit te oefenen (art. 6i lid 1 onderdeel d) / 221

7.3.14.5 Financiële en verzekeringsverrichtingen (art. 6i lid 1 onderdeel e) / 221
7.3.14.6 Beschikbaar stellen van personeel (art. 6i lid 1 onderdeel f) / 221
7.3.14.7 Verhuur van roerende zaken met uitzondering van vervoermiddelen (art. 6i lid 1 onderdeel g) / 222
7.3.14.8 Distributie van aardgas en elektriciteit (art. 6i lid 1 onderdeel h) / 222
7.3.15 Het voorkomen van concurrentieverstoringen (art. 6j) / 222
7.4 Bewijs / 224
7.5 Verlegging / 224

HOOFDSTUK 8
**De maatstaf van heffing bij leveringen en diensten** / 227

8.1 Strekking / 227
8.1.1 Inleiding / 227
8.1.2 Subjectieve maatstaf / 227
8.1.3 Objectieve maatstaf (de normale waarde) / 229
8.2 Het totale bedrag / 230
8.2.1 Ter zake van de prestatie / 231
8.2.2 Fooien / 232
8.2.3 Leasefunding / 232
8.3 Vergoeding in geld / 234
8.4 Vergoeding in natura / 234
8.5 Vergoeding met een derde partij / 237
8.5.1 Vergoeding door een derde / 237
8.5.2 Vergoeding aan een derde / 237
8.6 Vergoeding bij vooruitbetalingen / 238
8.7 Kostenelementen die tot de vergoeding behoren / 238
8.7.1 Bijkomende kosten / 238
8.7.2 Rente en financieringstoeslagen / 239
8.7.3 Betalingen met creditcards / 241
8.7.4 Kortingen achteraf / 241
8.7.5 Prijssubsidies / 242
8.7.6 Belastingen, rechten en heffingen / 244
8.8 Kostenelementen die niet tot de vergoeding behoren / 245
8.8.1 Omzetbelasting / 245
8.8.2 Doorlopende posten / 246
8.8.3 Aftrekposten / 247
8.8.3.1 Korting voor contante betaling / 248
8.8.3.2 Kredietbeperkingstoeslag / 248
8.8.3.3 Kosten van verpakking (statiegeld) / 249
8.8.3.4 Assurantiekosten / 249
8.8.3.5 Uitschotten van belasting / 251
8.8.3.6 Overige met doorlopende posten gelijk te stellen bedragen / 253
8.8.4 Belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM) / 253

8.9 Splitsing vergoeding bij gemengde prestaties / 254
8.10 Zegels, waardebonnen en vouchers / 255
8.10.1 Zegels en waardebonnen / 255
8.10.2 Vouchers (cadeaukaarten) / 257
8.11 Maatstaf van heffing bij fictieve prestaties / 260
8.11.1 Inleiding / 260
8.11.2 Aanschaffingskosten en voortbrengingskosten / 261
8.11.3 Aanschaffingskosten / 261
8.11.4 Aanschaffingskosten soortgelijke goederen / 263
8.11.5 De kostprijs of voortbrengingskosten / 263
8.11.6 Maatstaf van heffing bij fictieve diensten / 264
8.11.6.1 De wijze van waardering van gebruiksdiensten en diensten om niet / 264
8.11.6.2 Verwerving of vervaardiging / 265
8.11.6.3 Onderhoud, herstel, verbetering en verbouwing / 265
8.12 De maatstaf van heffing bij interne diensten / 265
8.13 Maatstaf van heffing bij privégebruik auto van de zaak / 265
8.13.1 Btw-berekening op basis van werkelijke kosten / 266
8.13.2 Btw-berekening op basis van forfait / 266
8.14 Vergoeding voor rechten op onroerende zaken / 268

HOOFDSTUK 9
**De tarieven** / 269

9.1 Inleiding / 269
9.2 Tariefharmonisatie in de Europese Unie / 270
9.3 Het algemene tarief (art. 9 lid 1) / 272
9.4 Het verlaagde tarief (art. 9 lid 2 onderdeel a) / 273
9.4.1 De in Tabel I opgenomen 'eerste levensbehoeften' / 273
9.4.2 Landbouwproducten / 274
9.4.3 Arbeidsintensieve diensten / 274
9.4.4 Goederen die om andere redenen in de tabel zijn opgenomen / 275
9.5 Toepassing verschillende tarieven / 276
9.6 Het nultarief (art. 9 lid 2 onderdeel b) / 277
9.6.1 Vrijstelling-met-recht-op-aftrek / 277
9.6.2 Leveringen en diensten onder het nultarief / 277
9.6.3 Formele eisen voor de toepassing van het nultarief / 283
9.7 Tariefwijzigingen / 284
9.7.1 Overgangsrecht / 284
9.7.2 Van de leverancier wordt meer omzetbelasting gevorderd / 285
9.7.3 Van de leverancier wordt minder omzetbelasting gevorderd / 285
9.7.4 Andere overgangsmaatregelen / 285

HOOFDSTUK 10
**Vrijstellingen** / 287

10.1 Inleiding / 287
10.2 Het effect van en de motieven voor vrijstellingen / 288
10.2.1 De uitwerking van vrijstellingen / 288
10.2.2 Waarom dan toch vrijstellingen? / 288
10.3 Het karakter van de vrijstellingen / 290
10.3.1 Objectief en onafhankelijk van rechtsvorm, legaliteit en opbrengst / 290
10.3.2 Uitlegging van vrijstellingsbepalingen / 292
10.4 Harmonisatie en overgangsregeling / 293
10.5 Indeling van de vrijstellingen / 294
10.6 Vrijstellingen voor activiteiten van algemeen belang / 294
10.6.1 Prestaties in de medische sfeer (art. 11 lid 1 onderdeel c, g en s) / 294
10.6.1.1 Intramurale verpleging en verzorging / 295
10.6.1.2 Medische zorg door (para)medici (art. 11 lid 1 onderdeel g sub 1 onder a) / 297
10.6.1.3 Tandtechnici en de levering van tandprothesen (art. 11 lid 1 onderdeel g sub 1 onder b) / 300
10.6.1.4 Vervoer van zieken (art. 11 lid 1 onderdeel g sub 1 onder b) / 301
10.6.1.5 Geïndiceerde zorg (art. 11 lid 1 onderdeel g sub 2, 3 en 4) / 301
10.6.1.6 Levering menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk (art. 11 lid 1 onderdeel s) / 302
10.6.2 Prestaties op sociaal en cultureel gebied (art. 11 lid 1 onderdeel d, f en w) / 302
10.6.2.1 Jeugdwerk (art. 11 lid 1 onderdeel d) / 302
10.6.2.2 Aangewezen prestaties van sociale en culturele aard (art. 11 lid 1 onderdeel f) / 303
10.6.2.3 Kinderopvang (art. 11 lid 1 onderdeel w) / 304
10.6.3 Sportorganisaties (art. 11 lid 1 onderdeel e) / 304
10.6.4 Openbare postdiensten (art. 11 lid 1 onderdeel m) / 306
10.6.5 Niet-commerciële radio en televisie (art. 11 lid 1 onderdeel n) / 307
10.6.6 Onderwijs (art. 11 lid 1 onderdeel o en p) / 308
10.6.6.1 Het begrip 'onderwijs' / 308
10.6.6.2 Met onderwijs samenhangende prestaties / 310
10.6.6.3 Docenten / 311
10.6.6.4 Voordrachten (art. 11 lid 1 onderdeel p) / 312
10.6.7 Charitatieve en vergelijkbare instellingen (art. 11 lid 1 onderdeel t) / 313
10.6.8 Koepelvrijstelling (art. 11 lid 1 onderdeel u) / 314
10.6.9 Fondsenwerving, diensten van bijkomstige aard (art. 11 lid 1 onderdeel v) / 315
10.7 Vrijstellingen met een fiscaal-technisch karakter / 316
10.7.1 Financiële prestaties (art. 11 lid 1 onderdeel i en j) / 316
10.7.1.1 'Handelingen betreffende' / 316
10.7.1.2 Chartaal geld (art. 11 lid 1 onderdeel i sub 1) / 317

10.7.1.3 Effecten en andere waardepapieren (art. 11 lid 1 onderdeel i sub 2) / 318
10.7.1.4 Beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen (art. 11 lid 1 onderdeel i sub 3) / 321
10.7.1.5 Kredietverlening (art. 11 lid 1 onderdeel j sub 1) / 323
10.7.1.6 Giraal betalingsverkeer enzovoort (art. 11 lid 1 onderdeel j sub 2) / 324
10.7.1.7 Borgtochten en garantieverbintenissen (art. 11 lid 1 onderdeel j sub 3) / 326
10.7.2 Verzekeringen (art. 11 lid 1 onderdeel k) / 327
10.7.3 Kansspelen (art. 11 lid 1 onderdeel l) / 328
10.7.4 De levering van vrijgesteld gebruikte roerende zaken (art. 11 lid 1 onderdeel r) / 329
10.8 Op basis van een overgangsregeling vrijgestelde prestaties / 330
10.9 (Geen) winst beogen / 332
10.10 Nauw samenhangende leveringen / 333
10.11 Vrijstellingen en intracommunautaire verwerving of invoer / 333

HOOFDSTUK 11
**Onroerende zaken** / 335

11.1 Inleiding / 335
11.2 Van rechtswege belaste leveringen / 336
11.2.1 Bebouwing / 338
11.2.1.1 Gebouwen / 338
11.2.1.2 Erbij behorend terrein / 340
11.2.1.3 Verbouwing, vervaardiging van een onroerende zaak / 341
11.2.1.4 De tweejaarstermijn / 344
11.2.1.5 Consequenties van levering binnen twee jaar / 346
11.2.2 Bouwterrein / 347
11.3 Optie voor belaste levering / 349
11.3.1 Nagenoeg volledig aftrekgerechtigd gebruik / 350
11.3.2 Aftrekgerechtigd gebruik: referentieperiode / 351
11.3.2.1 De referentieperiode en leegstand / 351
11.3.3 Optie voor een gedeelte van een onroerende zaak / 352
11.3.4 Formele vereisten / 352
11.3.5 Verschuldigdheid bij optie / 353
11.3.6 Ten onrechte gebruikmaking van de optie / 354
11.4 Leveringen van onroerende zaken / 355
11.4.1 Overdracht van de macht / 355
11.4.2 Oplevering door de vervaardiger / 355
11.4.3 Integratieheffing (tot 1 januari 2014) / 356
11.4.4 Rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen (de zogeheten beperkte rechten) / 357
11.4.4.1 Appartementsrechten / 359

11.5 De verhuur van onroerende zaken / 360
11.5.1 Combinaties van prestaties, waaronder verhuur / 362
11.5.2 Vrijstelling / 364
11.5.3 Van rechtswege belaste vormen van verhuur / 364
11.5.3.1 Verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines (art. 11 lid 1 onderdeel b sub 1) / 364
11.5.3.2 Verhuur in het kader van een hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf (art. 11 lid 1 onderdeel b sub 2) / 365
11.5.3.3 De verhuur van parkeerruimte voor voertuigen en de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen (art. 11 lid 1 onderdeel b sub 3) / 366
11.5.3.4 De verhuur van safeloketten (art. 11 lid 1 onderdeel b sub 4) / 367
11.5.4 Optie voor belaste verhuur (art. 11 lid 1 onderdeel b sub 5) / 367
11.5.4.1 Alleen optie indien huurder recht heeft op aftrek / 367
11.5.4.2 Ontbinding huurovereenkomst na leegstand / 369
11.5.4.3 Verhuur in gedeelten / 369
11.5.4.4 Begin en einde van de optie / 370
11.5.4.5 Gebruik als woning / 371
11.5.4.6 Optie belaste verhuur en vermogensetikettering / 372
11.6 Overheid, onroerende zaken en omzetbelasting / 372
11.7 Verband tussen de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting / 372
11.7.1 Overdrachtsbelasting in vogelvlucht / 372
11.7.1.1 Maatstaf van heffing van overdrachtsbelasting / 373
11.7.2 Vrijstelling van overdrachtsbelasting bij samenloop met de omzetbelasting / 373
11.7.2.1 Gebouwen / 374
11.7.2.2 Bouwterreinen / 376
11.7.2.3 Verkrijging beperkt recht / 376
11.7.2.4 Verkrijging van aandelen in een vennootschap die onroerende zaken houdt / 377
11.7.2.5 Strafheffing / 377

HOOFDSTUK 12
**De aftrek van voorbelasting** / 379

12.1 Inleiding / 379
12.2 Verhouding tussen de wet en de richtlijn / 380
12.3 Tijdstip en omvang van de aftrek / 381
12.3.1 Tijdstip van aftrek / 381
12.3.2 Omvang van de aftrek / 382
12.3.3 Uitzonderingen op onmiddellijk en volledig aftrekrecht / 382
12.4 Aftrekbare voorbelasting (art. 15 lid 1) / 383
12.4.1 Categorieën aftrekbare belasting / 383
12.4.2 In rekening gebrachte belasting / 384
12.4.2.1 Driedubbele eis / 384

12.4.2.2 Aan de ondernemer in rekening gebracht / 384
12.4.2.3 Aan de ondernemer verrichte prestaties / 388
12.4.2.4 Op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur / 391
12.4.2.5 Geen belasting vermeld, toch als factuur aangemerkt / 395
12.4.3 Verschuldigd geworden belasting / 395
12.4.3.1 Ter zake van intracommunautaire verwerving (art. 15 lid 1 onderdeel b en c sub 4) / 395
12.4.3.2 Ter zake van invoer (art. 15 lid 1 onderdeel c sub 1) / 396
12.4.3.3 Verlegde belasting (art. 15 lid 1 onderdeel c sub 2) / 397
12.4.3.4 Interne prestaties (art. 15 lid 1 onderdeel c sub 3) / 397
12.4.3.5 Nieuwe vervoermiddelen (art. 15 lid 1 onderdeel d) / 398
12.5 Waarvoor recht op aftrek bestaat / 398
12.5.1 Belaste prestaties (art. 15 lid 1 slotzinsnede) / 398
12.5.2 Prestaties in de zin van art. 143 lid 1 onderdeel f, g, h en i, art. 144 en 146 t/m 153 van de Btw-richtlijn / 399
12.5.3 Prestaties in het buitenland / 400
12.5.4 Financiële en verzekeringsverrichtingen buiten de Europese Unie / 400
12.5.4.1 Prestaties in de zin van art. 11 lid 1 onderdeel i, j en k / 401
12.5.4.2 Ontvanger buiten de Unie gevestigd / 401
12.5.4.3 Rechtstreekse samenhang met uit te voeren goederen / 402
12.6 Waarvoor geen recht op aftrek bestaat / 402
12.6.1 Vrijgestelde prestaties / 402
12.6.2 Prestaties die in het binnenland vrijgesteld zouden zijn / 403
12.6.3 Horecabestedingen (art. 15 lid 5) / 403
12.7 Prestaties om niet / 404
12.7.1 Gratis presteren / 404
12.7.2 Monsters en geschenken van geringe waarde (art. 15 lid 7 onderdeel b) / 409
12.8 Aandelen en deelnemingen / 410
12.9 Verboden prestaties / 412
12.10 Bij levering nieuw vervoermiddel (art. 15 lid 1 onderdeel d en lid 3) / 413
12.11 Overeenkomstig de bestemming (art. 15 lid 4) / 414
12.11.1 Aftrek gevolgd door correctie bij ingebruikname / 414
12.11.2 Bereik van art. 15 lid 4 / 415
12.11.2.1 Art. 15 lid 4 ook van toepassing op diensten / 415
12.11.2.2 Privégebruik na aanschaf / 416
12.11.3 Geen strijd met de Btw-richtlijn / 417
12.12 Zakelijk versus privé / 419
12.12.1 Vermogensetikettering / 419
12.12.1.1 Keuzevrijheid / 419
12.12.1.2 Kenbaarheid van de keuze / 421
12.12.2 Aanschaf in privé / 421
12.12.3 Beschikken voor privédoeleinden / 422
12.12.3.1 Goederen verlaten het bedrijf: onttrekken / 422
12.12.3.2 Gebruik voor niet-zakelijke doeleinden / 422
12.12.3.3 Auto's / 423

12.13 Aftrekgerechtigd versus niet aftrekgerechtigd gebruik / 424
12.13.1 Splitsing voorbelasting / 424
12.13.2 Rechtstreeks toerekenbare voorbelasting (art. 11 lid 1 onderdeel a en b van de Uitv.besch.) / 424
12.13.3 Splitsing naar rato van omzet (art. 11 lid 1 onderdeel c van de Uitv. besch.) / 425
12.13.4 Werkelijk gebruik (art. 11 lid 2 van de Uitv.besch.) / 426
12.13.5 Goederen van dezelfde soort (art. 11 lid 3 van de Uitv.besch.) / 427
12.13.6 Afstoten van bedrijfsmiddelen, incidentele prestaties / 428
12.13.7 Welke gegevens zijn normatief? (art. 12 van de Uitv.besch.) / 429
12.13.8 Splitsing van voorbelasting bij onroerende goederen die zakelijk en niet-zakelijk worden gebruikt (art. 15 lid 1 slotalinea) / 429
12.14 Herziening van de aftrek (art. 15 lid 6 en 7, art. 29, 29a en 30 van de wet en art. 11 t/m 14 van de Uitv.besch.) / 429
12.14.1 Herzieningstermijnen (art. 13 van de Uitv.besch.) / 429
12.14.2 Herzien in het jaar van aanschaf/ingebruikname (art. 12 van de Uitv. besch.) / 431
12.14.3 Herzien na het eerste jaar (art. 13 van de Uitv.besch.) / 431
12.14.4 Levering tijdens herzieningsperiode (art. 13a van de Uitv.besch.) / 433
12.14.5 Onroerende zaken en herziening / 434
12.14.6 Wetswijziging en herziening / 436
12.14.7 Vernietiging, verlies of diefstal / 437
12.14.8 Vergoeding wordt niet (geheel) voldaan (art. 29 lid 2 en art. 29a) / 437
12.15 Uitsluiting van de aftrek (art. 16 van de wet en het Bua) / 438
12.15.1 Correctie bij gebruik voor consumptieve doeleinden / 439
12.15.1.1 Heffing ter zake van privégebruik en/of uitsluiting van aftrek / 439
12.15.1.2 Twee correctiemechanismen naast elkaar? / 439
12.15.2 Het voeren van een zekere staat (art. 1 lid 1 onderdeel a Bua) / 441
12.15.3 Relatiegeschenken en andere giften (art. 1 lid 1 onderdeel b en lid 2 van het Bua) / 442
12.15.3.1 Afnemer heeft geen recht op aftrek / 442
12.15.3.2 De begrippen 'relatiegeschenk' en 'andere gift' / 443
12.15.3.3 Buitenlandse relaties / 444
12.15.4 Personeelsvoorzieningen (art. 1 lid 1 onderdeel c en lid 3 van het Bua) / 444
12.15.4.1 Voorzieningen voor persoonlijke doeleinden van het personeel / 444
12.15.4.2 Van het Bua uitgezonderde personeelsvoorzieningen / 446
12.15.4.3 Spijzen en dranken: kantineregeling / 446
12.15.5 Drempelbedrag / 447
12.15.5.1 € 227 per persoon per jaar / 447
12.15.5.2 Spreiding van in aanmerking te nemen kosten / 449
12.16 Teruggaaf aan buitenlandse ondernemers / 449
12.17 Aftrek van voorbelasting en territorialiteit / 450

HOOFDSTUK 13
**De verschuldigdheid** / 453

13.1 Inleiding / 453
13.2 De belastingschuldige / 453
13.2.1 Presterende ondernemer in het binnenland / 453
13.2.2 De presterende ondernemer is niet in Nederland gevestigd / 454
13.2.2.1 Veelal verlegging naar de afnemer / 454
13.2.2.2 Fiscaal vertegenwoordiger / 456
13.3 Verlegging als antimisbruikregeling / 456
13.3.1 Verlegging bij levering van onroerende zaken / 457
13.3.2 Verlegging in de (scheeps)bouw; ketenaansprakelijkheid / 457
13.3.2.1 Ratio: koppelbazen en (onder)aannemers / 457
13.3.2.2 Voorwaarden voor toepassing / 458
13.3.3 Verlegging in de sector oude materialen / 459
13.3.4 Verlegging levering mobiele telefoons en computeronderdelen / 460
13.3.5 Verleggingsregeling bij de handel in goud en emissierechten / 461
13.3.6 Verleggingsregeling telecommunicatiediensten en gas- en elektriciteitscertificaten / 461
13.4 Art. 37 van de wet / 461
13.5 Hoofdelijke aansprakelijkheid / 463
13.6 Het tijdstip van verschuldigdheid / 463
13.6.1 Uitgangspunten / 463
13.6.2 De belastingschuld in Nederland / 464
13.6.3 Tijdstip van verschuldigdheid bij verplichting tot uitreiking van een factuur / 465
13.6.4 Tijdstip van verschuldigdheid indien geen verplichting tot uitreiking van een factuur bestaat / 466
13.6.5 Kasstelsel / 467
13.6.6 Privégebruik / 467
13.6.7 Verschuldigdheid bij invoer / 468
13.7 Betaling in termijnen / 468
13.7.1 Betaling in termijnen achteraf / 468
13.7.2 Doorlopende prestaties / 469
13.7.3 Betaling in termijnen vóór de prestatie / 469
13.8 Vergoeding wordt geheel of gedeeltelijk niet voldaan / 470
13.8.1 Art. 29 van de wet / 470
13.8.2 Korting voor contante betaling / 472
13.8.3 Correcties in intracommunautair verband / 472

HOOFDSTUK 14
**Intracommunautaire levering en verwerving** / 473

14.1 Inleiding / 473
14.1.1 Tijdelijke regeling ('overgangsregeling') / 473
14.1.2 Schets van de werking van de overgangsregeling / 475

14.2 Intracommunautaire levering / 475
14.2.1 Leveringen in de zin van art. 3 / 475
14.2.2 Overbrengen naar een andere lidstaat (art. 3a) / 476
14.2.2.1 Overbrenging vormt levering / 476
14.2.2.2 Uitzonderingen: overbrenging geen (fictieve) levering / 478
14.2.2.3 Uitzondering: voorraad op afroep ('call-off stock') / 479
14.3 Tarieftoepassing intracommunautaire levering / 480
14.3.1 Belastbaar tegen het nultarief (art. 9 lid 2 onderdeel b jo. Tabel II, post a.6) / 481
14.3.2 Belastbaar en belast in het land van vertrek / 484
14.4 Intracommunautaire verwerving / 484
14.4.1 Verkrijging van de macht (art. 17a lid 1) / 485
14.4.1.1 Keerzijde van levering (art. 17a lid 1 en art. 17g lid 2 en 3) / 485
14.4.1.2 Grensoverschrijding doorslaggevend / 485
14.4.2 Verwerving na overbrenging / 486
14.4.3 Verwerving na invoer in andere lidstaat door niet-belastingplichtige rechtspersoon / 487
14.4.4 Wie kan intracommunautair verwerven? / 488
14.4.4.1 Ondernemer of daarmee gelijkgestelde (art. 1 onderdeel b en art. 1a lid 2) / 488
14.4.4.2 Verwervers na overschrijding drempelbedrag (art. 1a lid 2) / 489
14.4.4.3 Optie voor niet-verwervers (art. 1a lid 3) / 490
14.4.4.4 Particulieren/niet-ondernemers / 490
14.5 Plaats van de intracommunautaire verwerving (art. 17b) / 490
14.6 Vrijgestelde verwervingen (art. 17e) / 491
14.6.1 Levering in het binnenland in elk geval vrijgesteld / 491
14.6.2 Bij invoer in elk geval een vrijstelling / 492
14.6.3 In elk geval recht op volledige teruggaaf / 492
14.7 Maatstaf van heffing en tarief van de intracommunautaire verwerving (art. 17c en 17d) / 493
14.8 Intracommunautaire ketentransacties / 493
14.8.1 Eén intracommunautaire levering, één verwerving / 493
14.8.2 Vereenvoudigde ABC-regeling / 496
14.8.3 Verdere vereenvoudiging: btw-entrepot / 497
14.9 Afstandsverkopen (art. 5a) / 498
14.9.1 EU-afstandsverkopen / 498
14.9.1.1 Voorwaarden voor toepassing van art. 5a lid 1 onderdeel a / 499
14.9.1.2 Fiscale verplichtingen in Nederland van de buitenlandse EU-afstandsverkoper ('Unieregeling') / 502
14.9.2 Non-EU-afstandsverkopen / 502
14.9.2.1 Non-EU-afstandsverkopen: tweelandensituatie (art. 5a lid 1 onderdeel c) en 'invoerregeling' / 503
14.9.2.2 Non-EU-afstandsverkopen: drielandensituatie (art. 5a lid 1 onderdeel b) / 505
14.9.2.3 De post- en koeriersdienstenregeling / 507

14.9.3 Platforms / 507
14.9.3.1 Non-EU-afstandsverkopen via een platform / 508
14.9.3.2 Leveringen via een platform vanuit een fulfillment center / 509
14.10 Nieuwe vervoermiddelen / 510
14.10.1 Bijzondere regeling / 510
14.10.2 Nieuw vervoermiddel / 510
14.11 Accijnsgoederen / 512
14.12 Listingverplichting / 512

HOOFDSTUK 15
**Heffing bij invoer en nultarief bij uitvoer** / 513

15.1 Inleiding / 513
15.2 Invoer van goederen / 513
15.2.1 Invoer als belastbaar feit / 513
15.2.2 Binnenbrengen van goederen uit derdelanden (art. 18 lid 1 onderdeel a) / 514
15.2.3 Goederen uit het douanegebied van de EU (art. 18 lid 1 onderdeel b) / 517
15.2.4 Onttrekken van goederen aan een douaneregime (art. 18 lid 1 onderdeel c) / 517
15.2.4.1 Douaneregime en Douanewetboek van de Unie / 518
15.2.4.2 Geen invoer zolang goederen zich onder douaneregime bevinden / 519
15.2.4.3 In Nederland beëindigen van of onttrekken aan een douaneregime / 520
15.2.4.4 Intern communautair douanevervoer / 521
15.2.5 Bevoorrading (art. 18 lid 1 onderdeel d) / 521
15.2.6 Niet nakomen van verplichtingen / 522
15.3 Tijdstip en plaats van de invoer / 524
15.3.1 Tijdstip van de invoer / 524
15.3.2 Plaats van de invoer / 525
15.4 Maatstaf van heffing en tarief bij invoer / 527
15.4.1 Maatstaf van heffing / 527
15.4.1.1 De douanewaarde / 527
15.4.1.2 Bedragen die tot de maatstaf van heffing bij invoer behoren / 529
15.4.1.3 Bedragen die niet in de maatstaf van heffing worden opgenomen / 529
15.4.1.4 Complicaties bij vaststelling van de maatstaf van heffing bij combinaties van prestaties / 530
15.4.1.5 Verrekenprijzen, douanewaarde en de maatstaf van heffing / 531
15.4.2 Tarief / 531
15.5 Vrijstellingen bij invoer / 532
15.5.1 Goederen waarvoor bij invoer aanspraak bestaat op vrijstelling van douanerechten (art. 21 onderdeel a en b) / 532
15.5.2 Vrijstellingen bij invoer van goederen waarvan de levering in het binnenland in elk geval is vrijgesteld (art. 21 onderdeel c) / 533

15.5.3 Vrijstelling bij invoer, voorafgaand aan intracommunautaire levering (art. 21 onderdeel d) / 535
15.5.4 Vrijstelling bij invoer bij toepassing van de invoerregeling (art. 21 onderdeel e) / 535
15.5.5 Reizigersbagage (art. 21a en 21b) / 536
15.6 Belastingschuldige bij invoer / 536
15.6.1 Geen duidelijke wettelijke regeling / 536
15.6.2 Omzetbelastingschuldige en douaneschuldenaar (art. 22) / 537
15.6.2.1 Omzetbelastingplichtige = douaneschuldenaar / 537
15.6.2.2 Schuldenaren bij in het vrije verkeer brengen / 538
15.6.2.3 Schuldenaren bij niet-naleving (smokkel, onttrekking) / 538
15.6.2.5 Art. 22a van de wet / 539
15.6.2.6 Invoer door particulieren / 539
15.6.3 Goederen bestemd voor aangewezen ondernemers en lichamen / 540
15.7 Wijze van heffen bij invoer / 540
15.7.1 Art. 22 van de wet / 540
15.7.1.1 Heffing / 540
15.7.1.2 Teruggaaf / 541
15.7.2 Verleggingsregeling bij invoer (art. 23) / 541
15.7.2.1 Bestemd voor / 543
15.7.2.2 Aangewezen ondernemers en lichamen / 543
15.8 Prestaties met betrekking tot niet-ingevoerde goederen / 545
15.9 Uitvoer / 546
15.9.1 Uitvoer door particulieren / 547
15.9.2 Uitvoer door lichamen in de zin van de AWR / 547
15.10 Bewijs / 548

HOOFDSTUK 16
**Bijzondere regelingen** / 549

16.1 Inleiding / 549
16.2 Regeling voor kleine ondernemers / 550
16.2.1 Gemoderniseerde regeling / 550
16.2.2 De regeling in hoofdlijnen / 550
16.2.3 De uitwerking van de regeling / 551
16.2.3.1 Wie vallen onder de regeling? / 551
16.2.3.2 Welke omzet telt mee bij de bepaling van het drempelbedrag en welke niet? / 551
16.2.3.3 Het drempelbedrag wordt in de loop van het jaar overschreden / 552
16.2.3.4 Ontheffing van administratieve verplichtingen / 552
16.3 Visserijregeling / 552
16.4 Regeling voor accijnsgoederen / 553
16.4.1 Aansluiting bij Wet op de accijns / 553
16.4.2 Verwerving accijnsgoederen / 553

16.5 Margeregeling / 554
16.5.1 Achtergrond van de regeling / 554
16.5.2 De regeling in hoofdlijnen / 555
16.5.3 Enkele kanttekeningen / 555
16.5.4 Toepassingsbereik / 556
16.5.4.1 Goederen waarop de regeling van toepassing is / 556
16.5.4.2 Levering door een niet-ondernemer / 557
16.5.5 Wederverkoper / 558
16.5.6 Maatstaf van heffing / 559
16.5.7 Globalisatie / 559
16.5.8 Reparatie of samenvoeging / 561
16.5.9 Toepassing margeregeling is geen verplichting / 561
16.5.10 Kunstvoorwerpen, antiquiteiten e.d. / 562
16.5.11 De margeregeling in internationaal verband / 562
16.5.11.1 Invoer en uitvoer / 562
16.5.11.2 Intracommunautaire transacties / 563
16.6 Regeling voor beleggingsgoud / 563
16.7 'One stop shop' en post- en koeriersdienstenregeling / 564
16.8 Regeling voor reisbureaus / 564
16.8.1 Achtergrond van de regeling / 564
16.8.2 De regeling in hoofdlijnen / 565
16.8.3 De begrippen 'reisbureau' en 'reiziger' / 565
16.8.4 De winstmarge / 566
16.8.5 Nultarief / 567
16.8.6 Geen aftrek voor reisbureau-inkopen / 567

HOOFDSTUK 17
**Administratieve verplichtingen** / 569

17.1 Inleiding / 569
17.2 Aanmelding en registratie / 569
17.2.1 Melden als ondernemer / 569
17.2.2 Registratie als ondernemer / 570
17.3 De factuur / 571
17.3.1 Inleiding / 571
17.3.2 De factuur en de daaraan te stellen vereisten / 571
17.3.3 De verplichting tot afgifte van een factuur / 574
17.4 De aangifte en de administratie / 575
17.5 Suppletie / 576
17.6 De opgaaf intracommunautaire transacties, de statistiekopgave en CESOP / 577
17.7 Naheffing, bezwaar en beroep / 578

**Trefwoordenregister** / 579

HOOFDSTUK 1

# Inleiding

## 1.1 Inleiding

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 € 60 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).[3]

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*, Deventer: Kluwer 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,* Carl Heymanns Verlag, Berlin 1925 en J.C.L. Huiskamp, *De omzetbelasting in internationaal verband* (diss.), Deventer: Kluwer 1966.

3 De gevolgen daarvan zijn genoegzaam bekend, maar wie daarover meer wil weten, leze F.H.M. Grapperhaus, *Alva en de tiende penning*, Wolters Kluwer Nederland B.V., Zutphen 1982.

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 financieelen toestand'[4] – 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 cascadestelsel (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 omzetbelastingsysteem. 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 belasting[5] – 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

4 *Kamerstukken II* 1932/33, 305, nr. 3 (MvT), p. 8.

5 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.), Gouda Quint, 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

De omzetbelasting wordt wel gekarakteriseerd als een verkeersbelasting, omdat deze aangrijpt bij rechtshandelingen.

### *1.4.1 Rechtshandeling als heffingsobject*

Een verkeersbelasting betrekt 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.[6] 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.[7] 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 verschafte 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

6 Vgl. W.F. Nederstigt, *De economische beoordeling van omzetbelastingen*, Deventer: Kluwer 1964 en H.J. Tehler, *Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer* (diss.), *Köln* 1986. Zie ook: HvJ 8 juli 1986, 73/85, ECLI:EU:C:1986:295 (*Kerrutt*).

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

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. Als de rechtshandeling plaatsvindt, wordt de belasting geheven. Het karakter van de onderliggende 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 merkten 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

De omzetbelasting die wij thans in de Europese Unie (en dus ook in Nederland) kennen, kan niet als een productiebelasting worden aangemerkt, omdat deze juist niet beoogt ondernemers te belasten.

### *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

De omzetbelasting, in de vorm van een btw, zoals die thans wordt geheven, wordt aangeduid als een (algemene) verbruiksbelasting.[8]

### *1.6.1 Consumptie(ve uitgaven) in de heffing*

Reeds art. 1 lid 2 van de Btw-richtlijn bevestigt dat de 'belasting over de toegevoegde waarde', die in alle lidstaten van de EU wordt geheven, een verbruiksbelasting is. Dat brengt met zich dat ook de Nederlandse omzetbelasting een verbruiksbelasting is. Dit vormt 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.[9] 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).[10] 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'.

Tuk[11] bijvoorbeeld omschrijft een verbruiksbelasting als een heffing op het verbruik van goederen en diensten door particulieren.[12] In de Duitse literatuur wordt het begrip 'verbruiksbelasting' vaak gedefinieerd als een heffing op de inkomensaanwending voor

8 Zie bijvoorbeeld: HvJ 1 april 1982, 89/81, ECLI:EU:C:1982:121, *BNB* 1982/311 (*Hong-Kong Trade Development Council*), r.o. 7.

9 Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité onder voorzitterschap van F. Neumark, Brussel 1962. Zie ook het *ABC Rapport* of – naar haar voorzitter – het *Jansen-rapport*, Algemeen rapport van de subgroepen A, B en C, ingesteld ter bestudering van de verschillende mogelijkheden tot harmonisatie van de omzetbelastingen. Europese Commissie, directie Belastingvraagstukken, januari 1962. Een vertaling van het rapport in het Engels is gepubliceerd in: *The EEC Reports on Tax Harmonisation*, Amsterdam: IBFD 1969.

10 Vgl. A.L.C. Simons, 'Theorie voor een algemene verbruiksbelasting', *WFR* 1963/4650-4651.

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

12 Een begrip dat overigens doorgaans ruim wordt opgevat: verreweg de meeste verbruiksbelastingen betrekken ook de uitgaven van de overheid e.d. in de heffing.

consumptieve doeleinden,[13] terwijl Reugebrink en Sullivan de verbruiksbelasting primair als bestedingsbelasting beschouwen.[14]

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.[15] 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 uitgedrukt.[16] Dat kan, grof gezegd, op twee manieren: door de objectieve waarde van consumptiegoederen te bepalen of door de uitgave van de consument te hanteren. Aangezien 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 gerede 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 gebruiksgoederen (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'

13 H.J. Tehler, *Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer* (diss.), *Köln* 1986 en G. Schmölders in *Handbuch der Finanzwissenschaft II*, Tübingen 1956, p. 636 e.v.

14 J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 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.

15 Ook: L.F. Ploeger, 'Het verbruik in de omzetbelasting', *WFR* 1972/5109 en 5110.

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

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.[17] Aan het 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 – betrekt 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

17 Zie ook: H. Aäron, *VAT: experiences of some European Countries*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer 1982, p. 32-33.

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 aanschaft 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 betrekt. 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.

HOOFDSTUK 2

# Het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde

## 2.1 Inleiding

De belasting die in Nederland onder de naam 'omzetbelasting' wordt geheven, is een algemene indirecte verbruiksbelasting: een belasting die beoogt al het consumptieve verbruik te treffen door middel van een heffing die niet bij de consument zelf plaatsvindt, maar bij diens toeleverancier, in de wandelgangen aangeduid als de ondernemer. In hoofdstuk 1 is al in het kort omschreven wat de kenmerken van een dergelijke belasting zijn. In dit hoofdstuk besteden wij aandacht aan de stelsels volgens welke een algemene indirecte verbruiksbelasting geheven kan worden. Dat zijn er grofweg twee: er is de categorie eenmalige heffingen en er zijn meermalige heffingen. In par. 2.2 gaan wij in op de eenmalige heffingen, in par. 2.3, 2.4 en 2.5 op de meermalige heffingen.

## 2.2 Eenmalige heffingen

Van een eenmalige heffing is sprake als de belasting in één schakel van de productie- en distributieketen wordt opgebracht. Gedacht kan worden aan een heffing bij uitsluitend de fabrikant, bij uitsluitend de groothandel of bij uitsluitend de kleinhandel (kleinhandelsbelasting). Eenmalige stelsels hebben het voordeel dat er slechts een betrekkelijk klein aantal belastingplichtigen in de heffing wordt betrokken, zodat de perceptiekosten van een dergelijke heffing relatief laag zullen zijn. Daartegenover staat dat hoe verder het heffingspunt van de consument verwijderd is, des te groter de kans dat de geheven belasting geen redelijke relatie vertoont met de uitgave van de consument. Bovendien geldt dat het tarief in een eenmalig stelsel vrij hoog moet zijn om de gewenste inkomsten te behalen. Een hoog tarief heeft als bezwaar dat de prikkel om de belasting te ontlopen groter zal zijn dan bij een laag tarief.

### *2.2.1 Fabrikantenbelasting*

Zoals het woord al zegt, wordt een fabrikantenbelasting geheven in één schakel, namelijk bij de producent c.q. de fabrikant. De groothandel en de detailhandel blijven buiten schot. Het voordeel van een dergelijk stelsel van heffing is vooral het relatief kleine aantal belastingplichtigen. De perceptiekosten van de belasting zullen dan ook relatief laag zijn.

Tegenover deze voordelen staan echter ook nogal wat nadelen. Zo vinden we in het productieproces vaak verschillende fabrikanten achter elkaar. Als al deze fabrikanten in de heffing worden betrokken, ontstaat cumulatie van belasting. De meetbaarheid van de