Studenteneditie 2019-2020

Omzetbelasting

Mr. dr. S.B. Cornielje, redacteur
D. Euser MSc
Drs. O.L. Mobach, redacteur
Mr. C.A. Peeters
Mr. T.K.M. Rookmaaker-Penners LL.M

Wolters Kluwer

Deventer – 2019

VOORWOORD

De Cursus Belastingrecht heeft al vele jaren een vaste plek in het onderwijs op het gebied van het fiscale recht, zowel bij universiteiten als bij andere onderwijsinstellingen. Specifiek voor studiedoeleinden is deze studenteneditie vervaardigd. De studenteneditie is ontwikkeld omdat het hoofdwerk van de Cursus Belastingrecht, voor de meeste Cursusdelen, te omvangrijk is voor onderwijsdoeleinden.

In deze studenteneditie Omzetbelasting is een groot aantal onderdelen uit het hoofdwerk (vrijwel) onverkort opgenomen, terwijl andere onderdelen kort zijn weergegeven. Verschillende andere onderdelen worden in het geheel niet in deze studenteneditie behandeld.
Opgemerkt wordt nog dat in deze studenteneditie alleen de vaste auteurs zijn vermeld die thans teksten schrijven en bewerken voor de Cursus Belastingrecht Omzetbelasting. In het verleden hebben ook andere auteurs meegewerkt aan dit deel van de Cursus Belastingrecht.

In 2019 verschijnen eveneens de volgende studentenedities:

- Inkomstenbelasting,
- Vennootschapsbelasting,
- Loonbelasting en Premieheffing,
- Europees Belastingrecht,
- Formeel Belastingrecht,
- Schenk- en Erfbelasting.

De studenteneditie Omzetbelasting is door aard en opzet minder geschikt voor gebruik in de fiscale praktijk.

Het complete hoofdwerk Cursus Belastingrecht is beschikbaar via Navigator, www.navigator.nl.

Voor opmerkingen en/of suggesties van lezers houdt de redactie zich graag aanbevolen. U kunt deze sturen naar: boeken-NL@wolterskluwer.com.

VERKORTE INHOUDSOPGAVE

HOOFDSTUK 0
Inleiding

0.0.0 Algemene hoofdlijnen omzetbelasting / 1
0.0.1 De werking van het BTW-systeem / 1
0.0.2 Opbouw van de Wet OB 1968 / 2
0.0.3 De indeling van de Wet OB 1968 / 4
0.0.4 Schema's / 6
0.0.5 Kenmerken van de BTW / 6
0.0.6 Systeem van heffing van BTW / 8
0.0.7 Inhaaleffect / 9
0.0.8 Belastingopbrengst omzetbelasting / 10
0.0.9 Omzetbelasting, een heffing naar draagkracht? / 10
0.0.10 De geschiedenis van de omzetbelasting in Nederland en in de EU / 11
0.0.11 Bronnen van materieel en formeel recht voor de omzetbelasting / 17
0.0.12 Bezwaar en beroep / 22

HOOFDSTUK I
Inleidende bepalingen

1.0.0 Algemeen / 23
1.0.1 Subjectieve en objectieve belastingplicht / 23
1.0.2 Belastbare handelingen / 24
1.0.3 Aftrek van voorbelasting (art. 2) / 27
1.0.4 Definities (art. 2a) *(niet opgenomen)* / 28
1.0.5 De verschuldigde BTW en de aftrek van voorbelasting / 28

HOOFDSTUK II
Heffing ter zake van leveringen en diensten

2.0.0 Algemeen / 31
2.0.1 Handelingen verricht met als doel belastingvoordeel te verkrijgen / 32
2.0.2 Schijnhandelingen / 32
2.0.3 Wetsontduiking/fraus legis/misbruik van recht / 32

Afdeling 1
Belastbaar feit
2.1.0 Inleiding / 35
2.1.1 Levering van goederen (art. 3) / 35
2.1.2 Leveringen van goederen / 37
2.1.3 Diensten (art. 4) / 67
2.1.4 Plaats van de prestatie / 91
2.1.5 Plaats van dienst / 101
2.1.6 De ondernemer (art. 7) / 137

Afdeling 2
Maatstaf en tarief van heffing
2.2.0 Inleiding en volgorde van behandeling / 189

2.2.1 De maatstaf van heffing / 190
2.2.2 Tarief / 221

Afdeling 3
Vrijstellingen
2.3.0 Vrijstellingen; inleiding / 229
2.3.1 Levering van onroerende zaken / 234
2.3.2 Verhuur van onroerende zaken / 274
2.3.3 Overige vrijstellingen (art. 11 lid 1 onderdeel c-v) / 284

Afdeling 4
Wijze van heffing
2.4.0 Algemeen (wijze van heffing) / 327
2.4.1 Persoon van wie de belasting wordt geheven (art. 12) / 327
2.4.2 Tijdstip van verschuldigdheid (art. 13) / 339
2.4.3 De aangifte (art. 14) / 344
2.4.4 Aftrek van voorbelasting / 347
2.4.5 Uitsluiting aftrek van voorbelasting / 411
2.4.6 Art. 16a: Voorrangsregel BUA / 419
2.4.7 Teruggaaf op verzoek (art. 17) / 420

HOOFDSTUK IIA
Heffing ter zake van intracommunautaire verwervingen

2A.0.0 Inleiding / 423

Afdeling 1
Belastbaar feit
2A.1.0 Intracommunautaire verwerving; inleiding / 431
2A.1.1 Het begrip 'intracommunautaire verwerving' / 432
2A.1.2 Intracommunautaire leveringen / 436
2A.1.3 Afstandsverkopen (art. 5a) / 454
2A.1.4 Fiscaal vertegenwoordiger (art. 33g) / 460
2A.1.5 Plaats van de intracommunautaire verwerving; ABC-transacties (art. 17b en 37c) / 463

Afdeling 2
Maatstaf en tarief van heffing
2A.2.0 Inleiding / 469
2A.2.1 Maatstaf van heffing (art. 17c) / 469
2A.2.2 Tarief (art. 17d) / 470

Afdeling 3
Vrijstellingen
2A.3.0 Vrijstellingen / 471

Afdeling 4
Wijze van heffing
2A.4.0 Wijze van heffing; inleiding / 473
2A.4.1 Belastingschuldige (art. 17f) / 473
2A.4.2 Tijdstip verschuldigd worden (art. 17g) / 473
2A.4.3 Voldoening van de belasting (art. 17h) / 473

HOOFDSTUK III
Heffing ter zake van invoer

3.0.0 Inleiding en wijze van behandeling / 475

Afdeling 1
Belastbaar feit
3.1.0 Algemeen / 477
3.1.1 Douaneprocedure (art. 18) / 481
3.1.2 Invoer als belastbaar feit voor de omzetbelasting (art. 18) / 483

Afdeling 2
Maatstaf en tarief van heffing
3.2.0 Algemeen / 491
3.2.1 Douanewaarde (art. 19) / 492
3.2.2 Tarief (art. 20) / 492

Afdeling 3
Vrijstellingen
3.3.0 Vrijstellingen / 495
3.3.1 Met douanerecht samenhangende vrijstellingen / 496
3.3.2 Vrijstelling van BTW bij de invoer van bepaalde goederen *(niet opgenomen)* / 497
3.3.3 Invoer gevolgd door een intracommunautaire levering *(niet opgenomen)* / 497
3.3.4 Vrijstelling voor invoer persoonlijke bagage reizigers; algemeen (art. 21a) *(niet opgenomen)* / 497
3.3.5 Persoonlijke bagage van reizigers *(niet opgenomen)* / 497
3.3.6 Invoer die geen handelskarakter heeft *(niet opgenomen)* / 497
3.3.7 Cigarillo's *(niet opgenomen)* / 497
3.3.8 Particuliere plezierluchtvaart of plezierzeevaart *(niet opgenomen)* / 497
3.3.9 Vrijstelling voor invoer persoonlijke bagage reizigers; uitwerking (art. 21b) *(niet opgenomen)* / 497
3.3.10 Reizigersbagage met uitzondering van tabaksproducten, alcoholica en brandstof *(niet opgenomen)* / 497
3.3.11 Tabaksproducten als onderdeel van de reizigersbagage *(niet opgenomen)* / 497
3.3.12 Alcoholica als onderdeel van de reizigersbagage *(niet opgenomen)* / 497
3.3.13 Brandstof als onderdeel van de reizigersbagage *(niet opgenomen)* / 497
3.3.14 Reizigers in de particuliere plezierluchtvaart of plezierzeevaart *(niet opgenomen)* / 497
3.3.15 Reizigers jonger dan 17 jaar *(niet opgenomen)* / 497
3.3.16 Personeel van vervoermiddelen in het verkeer met derde-landen *(niet opgenomen)* / 497

Afdeling 4
Wijze van heffing
3.4.0 Wijze van heffing; algemeen (art. 22) / 499
3.4.1 Binnenkomst van goederen uit een derdeland dat onderdeel is van het douanegebied van de EU (art. 22a) / 500
3.4.2 Verlegging naar de binnenlandse aangifte (art. 23) / 501

HOOFDSTUK IV
Uitvoer van goederen

4.0.0 Inleiding / 503
4.0.1 Uitvoer door ondernemers / 503
4.0.2 ABC-contracten (art. 12 lid 2 onderdeel d Uitvoeringsbesluit OB 1968) / 505
4.0.3 Uitvoer door lichamen (art. 24) *(niet opgenomen)* / 505
4.0.4 Uitvoer door particulieren (art. 24 lid 2) *(niet opgenomen)* / 505

HOOFDSTUK V
Bijzondere regelingen

5.0.0 Inleiding / 507

Afdeling 1
Vermindering van belasting (kleine-ondernemersregeling)
5.1.0 Inleiding / 509
5.1.1 Op wie is de kleine-ondernemersregeling van toepassing / 510

5.1.2 Werking van de kleine-ondernemersregeling / 511
5.1.3 Uitzonderingen op de toepassing van de kleine-ondernemersregeling *(niet opgenomen)* / 513

Afdeling 2
Voldoening naar ontvangsten
5.2.0 Het kasstelsel. Algemeen / 515
5.2.1 Ondernemers op wie het kasstelsel van toepassing is / 515
5.2.2 Overige aspecten van het kasstelsel *(niet opgenomen)* / 515

Afdeling 3
Landbouwregeling (afgeschaft per 1 januari 2018) *(niet opgenomen)*

Afdeling 4
Accijnsgoederen andere dan tabaksproducten *(niet opgenomen)*

Afdeling 5
Regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten
5.5.0 Algemeen / 517
5.5.1 Margeregeling / 518
5.5.2 Kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten / 531

Afdeling 6
Beleggingsgoud
5.6.0 Algemeen / 535
5.6.1 Definitie beleggingsgoud *(niet opgenomen)* / 535
5.6.2 Vrijstelling *(niet opgenomen)* / 535
5.6.3 Optie voor belastingheffing *(niet opgenomen)* / 535
5.6.4 Aftrek van voorbelasting *(niet opgenomen)* / 535
5.6.5 Bijzondere waarderingsregel *(niet opgenomen)* / 535
5.6.6 Verleggingsregeling *(niet opgenomen)* / 535
5.6.7 Administratieve verplichtingen *(niet opgenomen)* / 535

Afdeling 7
Regeling voor niet in de Europese Unie gevestigde ondernemers die telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten verrichten aan anderen dan ondernemers die in de EU wonen of zijn gevestigd

Afdeling 8
Regeling voor in de EU gevestigde ondernemers die telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten verrichten aan anderen dan ondernemers die in de EU wonen of zijn gevestigd

Afdeling 9

Regeling voor vis *(niet opgenomen)*

Afdeling 10
Regeling voor reisbureaus
5.10.0 Algemeen / 551
5.10.1 Toepassingsbereik reisbureauregeling / 552
5.10.2 Plaats van dienst; begrip 'reisdienst'; tussenpersonen / 552
5.10.3 Wijze berekening winstmarge; tarief / 554
5.10.4 Verrekening negatieve winstmarges / 555
5.10.5 Beperking aftrek van voorbelasting / 556
5.10.6 Verbod vermelden BTW op factuur / 556
5.10.7 Overgangsregeling in verband met invoering per 1 april 2012 *(niet opgenomen)* / 556

Afdeling 11
Regeling voor vouchers
5.11.0 Algemeen; Btw-richtlijn / 557
5.11.1 Achtergrond regeling voor vouchers, zegels en waardebonnen *(niet opgenomen)* / 559
5.11.2 Definitie van een voucher, zegel, waardebon en kortingsbon *(niet opgenomen)* / 559
5.11.3 Wijze van heffing bij vouchers, zegels, waardebonnen en kortingsbonnen *(niet opgenomen)* / 559
5.11.4 Overgangsregeling vouchers, zegels en waardebonnen *(niet opgenomen)* / 559

HOOFDSTUK VI
Diverse bepalingen

6.0.0 Inleiding / 561

Afdeling 1
Teruggaaf van belasting
6.1.0 Algemeen / 563
6.1.1 Gevallen van teruggaaf / 564
6.1.2 Teruggaaf van de belasting ter zake van intracommunautaire verwerving (art. 30) / 575
6.1.3 Verzoek om teruggaaf (art. 31) / 575

Afdeling 2
Teruggaaf aan ondernemers die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn
6.2.0 Inleiding / 581
6.2.1 Algemene bepalingen / 581
6.2.2 Teruggaaf van in Nederland in rekening gebrachte belasting aan ondernemers uit een andere lidstaat (art. 32b-32s) / 582
6.2.3 Teruggaafverzoek door in Nederland wonende of gevestigde ondernemer voor in andere lidstaten aan hen in rekening gebrachte belasting (art. 33-33f) / 587

Afdeling 3
Fiscaal vertegenwoordiger
6.3.0 Inleiding / 589

Afdeling 4
Administratieve verplichtingen
6.4.0 Administratieve verplichtingen / 591
6.4.1 Administratieplicht met betrekking tot de BTW (art. 34) / 591
6.4.2 De administratie (art. 34 en 34a) / 596
6.4.3 Factureringsverplichting (art. 34b-35d) / 601
6.4.4 (Mogelijke) gevolgen van het niet nakomen van de administratieve verplichtingen / 612
6.4.5 Ten onrechte op factuur vermelde BTW is verschuldigd (art. 37) / 612
6.4.6 Listing (art. 37a) / 615
6.4.7 Verschuldigdheid intracommunautaire verwerving bij toepassing art. 1a lid 2 (art. 37b) / 615

Afdeling 5
Bijzondere bepalingen
6.5.0 Algemeen / 617
6.5.1 Geen heffing bij intracommunautaire verwerving bij bepaalde ABC-transacties (art. 37c) / 617
6.5.2 Overgang van het geheel of gedeelte van een algemeenheid van goederen (art. 37d) / 617
6.5.3 Territorialiteitsfictie (art. 37e) / 621
6.5.4 Verbod de belasting niet in de prijzen op te nemen (art. 38) / 625
6.5.5 Regels ter vereenvoudiging van de heffing en ter aanvulling van in de wet geregelde onderwerpen (art. 39) / 626

HOOFDSTUK VII
Bestuurlijke boete *(niet opgenomen)*

HOOFDSTUK VIII
Strafbepaling *(niet opgenomen)*

HOOFDSTUK IX
Overgangs- en slotbepalingen *(niet opgenomen)*

HOOFDSTUK X
BTW-compensatiefonds *(niet opgenomen)*

Hoofdstuk 0

Inleiding

Mr. dr. S.B. Cornielje

0.0.0 Algemene hoofdlijnen omzetbelasting

De omzetbelasting of BTW[1] is een belasting op goederen en diensten. De idee is om over bestedingen voor goederen en diensten een belasting te heffen. Waar de inkomstenbelasting aangrijpt bij de inkomende geldstroom van natuurlijke personen, treft de BTW de uitgaande geldstroom van consumenten. Bestedingen voor consumptie worden via de heffing van BTW belast. Hoewel de BTW veelal wordt aangeduid als een verbruiks- of consumptiebelasting, belast de BTW feitelijk niet het verbruik of consumptie van goederen en diensten, maar het bedrag dat een eindgebruiker bij aanschaf voor een goed of een dienst betaalt. In de praktijk drukt de BTW niet alleen bij (particuliere) consumenten, maar ook bij andere eindverbruikers van goederen en diensten. De fiscus heft de BTW niet rechtstreeks van die eindverbruikers, maar op indirecte wijze van de ondernemers die goederen leveren en diensten verrichten. Niet alle goederen en diensten die consumptief worden ge- en verbruikt worden (volledig) belast met BTW — bijvoorbeeld niet de goederen en diensten die eindverbruikers zelf vervaardigen of die zij van niet-ondernemers betrekken.
Voor de overheid is het voordeel van een indirecte wijze van heffen van BTW dat zij met een veel kleiner aantal belastingplichtigen te maken heeft dan wanneer zij deze belasting direct van consumenten zou heffen.
De heffing van verbruiksbelastingen als de BTW vindt vrijwel altijd plaats volgens het zogenoemde bestemmingslandbeginsel. Dat wil zeggen dat de belasting in de regel ten goede komt aan het land waar de levering van goederen of dienstverrichting worden geacht te zijn verbruikt.[2] In art. 1 onderdeel a Wet OB 1968 is bepaald dat leveringen van goederen en diensten die onder bezwarende titel *in Nederland* worden verricht door een als zodanig handelende ondernemer belastbaar zijn.

0.0.1 De werking van het BTW-systeem

De lidstaten van de EU heffen de BTW volgens het zogenoemde principe van belasting over de toegevoegde waarde ('btw') met aftrek van voorbelasting. Belastingplichtigen (ondernemers) moeten aan de fiscus BTW voldoen over de vergoedingen die zij ontvangen voor de door hen verrichte leveringen en diensten.
Ondernemers brengen op de aldus verschuldigde belasting de aan hen in rekening gebrachte of door hen verschuldigde belasting voor aan hen verrichte leveringen van goederen en aan hen verleende diensten in mindering. In de praktijk duidt men dit aan als (het recht op) aftrek van voorbelasting. Door die aftrek van voorbelasting drukt bij ondernemers in beginsel feitelijk geen BTW. De BTW die uiteindelijk drukt bij consumenten is door deze wijze van heffen strikt evenredig aan de eindprijs. De bedoeling van deze aftrekregeling is belastingcumulatie (opeenstapeling) te vermijden.[3] Omdat ondernemers voorbelasting in beginsel direct en volledig in aftrek kunnen brengen, drukt — afgezien van uitzonderingen — bij hen geen BTW. Uitgangspunt is dan ook dat ondernemers in beginsel niet armer of rijker worden van de heffing van BTW. Dit systeem leidt ertoe dat de belasting die is begre-

1. In Nederland werd van oudsher de term 'omzetbelasting' gebruikt. In het verband van de Europese Unie spreekt men van 'het stelsel van heffing van belasting over de toegevoegde waarde', kortweg aangeduid met de letters BTW. Hoewel de aanduiding BTW niet helemaal juist is — strikt genomen is de belasting die wij hier bespreken geen belasting over de toegevoegde waarde — is deze term volledig ingeburgerd.
2. Zie: *M.E. van Hilten* en *H.W.M. van Kesteren*, Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6, Fed Deventer, vijftiende druk 2017, p. 7.
3. Vergelijk Advies van de Commissie aan de Raad van 3 juni 1964 inzake de structuur en de toepassingsmodaliteiten van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde, Toelichting hoofdstuk V, par. 2, 64/406/EEG, *PbEG* 1964 1800/64.

pen in de prijs die een eindverbruiker voor een goed of een dienst betaalt, een vast percentage van die prijs is. Een gestileerd voorbeeld maakt dit duidelijk.

Voorbeeld
Een fabrikant produceert product X. Via achtereenvolgens de groothandel en de detailhandel wordt product X aan een consument geleverd.
De fabrikant brengt aan de groothandel in rekening:

Product X	€	200
BTW 21%	€	42
Totaal	€	242

De groothandel brengt aan de detaillist in rekening:

Product X	€	300
BTW 21%	€	63
Totaal	€	363

De detaillist brengt aan de consument in rekening:

Product X	€	500
BTW 21%	€	105
Totaal	€	605

De fabrikant, de groothandel en de detaillist voldoen de bedragen die zij aan BTW in rekening brengen aan de fiscus, onder aftrek van de belasting die hun leveranciers aan hen in rekening brachten:

	Ontvangen BTW	*Betaalde BTW*	*BTW te voldoen*
Fabrikant	€ 42	—[4]	€ 42
Groothandel	€ 63	€ 42	€ 21
Detaillist	€ 105	€ 63	€ 42
Totaalbedrag btw			€ 105

Bij onverkorte toepassing van de aftrekregeling is de zogenoemde mededingingsneutraliteit zekergesteld. Dat wil zeggen dat de heffing van BTW geen verstoringen van concurrentieverhoudingen tussen belaste goederen en diensten tot gevolg heeft. Het aftrekmechanisme bewerkstelligt tevens de economische neutraliteit, waarmee bedoeld is dat de belasting strikt evenredig is aan de eindprijs van een goed of van een dienst. Daarmee is het niet zeker dat de belasting uitsluitend daar neerslaat waar de wetgever dat bedoeld heeft (de juridische neutraliteit). De systematiek van heffing en aftrek leidt ertoe dat de belasting niet meer aftrekbaar is zodra een goed of een dienst aan het eind van de transactieketen is gekomen. De belasting wordt dus geheven van de eindverbruiker, die het bedrag ervan niet op anderen kan afwentelen.[5]

In de praktijk berekenen ondernemers niet per goed of dienst, maar over de in een tijdvak gerealiseerde omzet hoeveel BTW zij aan de fiscus verschuldigd zijn. Zij doen dit door op de verschuldigde belasting de aftrekbare voorbelasting over de inkopen en de kosten in mindering te brengen. Dat ook bij transacties binnen de bedrijfskolom heffing van BTW plaatsvindt — deze belasting kan in beginsel door de verkrijgende ondernemer worden afgetrokken — heeft tot doel de heffing van BTW neutraal te laten verlopen (zie OB.0.0.5.D).

0.0.2 **Opbouw van de Wet OB 1968**

De Wet OB 1968 bestaat uit tien hoofdstukken. In hoofdstuk I (Inleidende bepalingen) is in art. 1-2a de essentie van het systeem van heffing van de BTW weergegeven. In art. 1 is bepaald welke prestaties

4. De fabrikant heeft natuurlijk grondstoffen ingekocht. De daar op drukkende BTW is door de leveranciers aan de fiscus voldaan en door de fabrikant in aftrek gebracht en heeft derhalve geen invloed op het eindresultaat.
5. *HvJ EG 1 april 1982, zaak 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311.*

en handelingen belastbaar zijn, in art. 1a is weergegeven wanneer art. 1 onderdeel b niet van toepassing is[6], in art. 2 staat dat ondernemers recht hebben op aftrek van voorbelasting en in art. 2a is de wettelijke betekenis van een aantal begrippen gegeven.
In hoofdstuk II zijn de bepalingen opgenomen die zien op de heffing van BTW ter zake van leveringen en diensten. De begrippen 'leveringen van goederen' en 'diensten' zijn uitgewerkt in art. 3, 3a en 4. Zie OB.2.1.1 t/m OB.2.1.3.K.b. De eerste voorwaarde voor belastbaarheid van een prestatie is dat een levering of een dienst in Nederland wordt verricht. De plaats waar leveringen *voor de heffing van BTW geacht worden te zijn verricht* is geregeld in art. 5, 5a en 5b (zie OB.2.1.4). Voor diensten is dit bepaald in art. 6-6j (zie OB.2.1.5).
De tweede voorwaarde voor belastbaarheid is dat de levering of de dienst door een *als zodanig handelende* ondernemer wordt verricht. In art. 7 is bepaald wie voor de heffing van BTW als ondernemer worden aangemerkt (zie OB.2.1.6).
Als daadwerkelijk sprake is van een levering in de zin van art. 3 of 3a of van een dienst in de zin van art. 4 en aan alle overige voorwaarden is voldaan, is de prestatie belastbaar. Daarmee is nog niet gezegd dat de prestatie daadwerkelijk belast is. Op grond van art. 11 zijn bepaalde leveringen en diensten vrijgesteld (zie OB.2.3.0 t/m OB.2.3.3). Als is geconstateerd dat op een belastbare levering of een belastbare dienst geen vrijstelling van toepassing is, is de prestatie belast. Vervolgens moet worden vastgesteld over welk bedrag (de maatstaf van heffing) de BTW moet worden berekend (art. 8, zie OB.2.2.1 e.v.) en moet het tarief worden bepaald (art. 9, zie OB.2.2.2 e.v.).
De BTW is een aangiftebelasting. Dat wil zeggen dat de ondernemer op eigen initiatief aangifte moet doen en het in de aangifte berekende bedrag aan de fiscus moet voldoen. Aangifte geschiedt langs elektronische weg. De wijze van heffing is geregeld in art. 12-14. Zie OB.2.4.0 t/m OB.2.4.3.
Ondernemers kunnen de belasting die aan hen in rekening is gebracht voor aan hen geleverde goederen en verrichte diensten of op andere wijze door henzelf verschuldigd is geworden, in aftrek brengen (art. 2 juncto art. 15-17, zie OB.2.4.4 e.v.).
Hoofdstuk IIA ziet op de heffing ter zake van intracommunautaire verwervingen. De regels met betrekking tot het belastbare feit, de maatstaf en tarief van heffing, de vrijstellingen en de wijze van heffing ter zake van intracommunautaire leveringen en verwervingen zijn neergelegd in art. 17a-17h; zie OB.2A.0.0 t/m OB.2A.4.3.
Hoofdstuk III (art. 18-23) behandelt de heffing ter zake van invoer. De opbouw van dit hoofdstuk is gelijk aan die van hoofdstuk IIA. Zie OB.3.0.0 t/m OB.3.4.2.
Hoofdstuk IV (art. 24) gaat over de uitvoer van goederen (zie OB 4.0.0 t/m OB.4.0.7).
In hoofdstuk V (art. 25-28zj) is een aantal bijzondere regelingen opgenomen: de regeling voor kleine ondernemers (art. 25, zie OB.5.1.0 t/m OB.5.1.3); de regeling voldoening naar ontvangsten (art. 26, zie OB.5.2.0 t/m OB.5.2.2); de landbouwregeling, welke per 1 januari 2018 is komen te vervallen (art. 27, zie OB.5.3.0 t/m OB.5.3.5); de regeling voor tabaksproducten (vervallen per 1 juli 2013) en accijnsgoederen, andere dan tabaksproducten (art. 28 en 28a, zie OB.5.4.0 t/m OB.5.4.2); de regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten (art. 28b-28i, zie OB.5.5.0 t/m OB.5.5.2); de regeling voor beleggingsgoud (art. 28j-28p, zie OB.5.6.0 t/m OB.5.6.7), de regeling voor niet in de gemeenschap gevestigde ondernemers die elektronische diensten verrichten aan anderen dan ondernemers die in de gemeenschap wonen of gevestigd zijn (art. 28q-28t, zie OB.5.7.0), de regeling voor niet in de lidstaat van verbruik gevestigde ondernemers die telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten verrichten voor andere dan ondernemers (art. 28u-28x (zie OB.5.8.0 e.v.), de regeling voor vis (art. 28y, OB.5.9.0), de regeling voor reisbureaus (art. 28z-28zg, zie OB.5.10.0 t/m OB. 5.10.7.b) en de regeling voor vouchers (art. 28zh-28zj, zie OB.5.11.0 e.v.).
In hoofdstuk VI (art. 29-39) zijn 'Diverse bepalingen' opgenomen met betrekking tot de teruggaaf van BTW (art. 29-31, zie OB.6.1.0 t/m OB.6.1.3.B); de teruggaaf aan ondernemers die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (art. 32-33f, zie OB.6.2.0 t/m OB.6.2.3.C); de fiscaal vertegenwoordiger (art. 33g, zie OB.2A.1.4.a en OB.2A.1.4.b); de administratieve verplichtingen en factureringsverplichtingen (art. 34-37b, zie OB.6.4.0 t/m OB.6.4.7); en een aantal bijzondere bepalingen (art. 37c-39, zie OB.6.5.0 t/m OB.6.5.5.H).
In hoofdstuk VII (art. 40) is bepaald dat een bestuurlijke boete kan worden opgelegd indien niet wordt voldaan aan de in art. 37a neergelegde verplichting inzake listing (zie OB.7.0.0). In hoofdstuk VIII (art. 42) is een strafbepaling opgenomen met betrekking tot het in art. 38 vervatte verbod (zie OB.8.0.0)

6. Het ware systematisch beter geweest als dit artikel was opgenomen in hoofdstuk IIA.

en in hoofdstuk IX (art. 43-55) zijn de overgangs- en slotbepalingen opgenomen (zie OB.9.0.0 t/m OB.9.0.3).

In art. 1 onderdeel b zijn intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer en door rechtspersonen, andere dan ondernemers als belastbare handelingen aangemerkt. Het gaat daarbij om verwervingen van goederen die door een ondernemer vanuit een andere lidstaat zijn geleverd en waarbij de goederen in het kader van die levering naar Nederland worden vervoerd. Deze bepaling is nader uitgewerkt in art. 17a-17h. Art. 17a gaat over de intracommunautaire verwerving als belastbaar feit; art. 17b ziet op de plaats van intracommunautaire verwerving; art. 17c en 17d op de maatstaf en tarief van heffing; en art. 17f-17h op de wijze van heffing. Niet geheel logisch is in art. 1 onderdeel a bepaald in welke gevallen sprake is van uitgezonderde intracommunautaire verwervingen. In art. 3a is een aantal handelingen met betrekking tot de overbrenging van eigen goederen naar een andere lidstaat aangemerkt als (intracommunautaire) levering van goederen. De regelgeving met betrekking tot intracommunautaire transacties wordt besproken in hoofdstuk IIA van dit cursusonderdeel.

Op grond van art. 1 onderdeel c worden intracommunautaire verwervingen van nieuwe vervoermiddelen onder bepaalde voorwaarden aangemerkt als belastbaar feit. In art. 2a lid 1 onderdeel f is bepaald wanneer sprake is van nieuwe vervoermiddelen. Zie OB.1.0.2.D en OB.2A.1.1.d.

Tot slot is in art. 1 onderdeel d de invoer van goederen aangemerkt als belastbaar feit. In art. 18-23 is deze bepaling nader uitgewerkt. In art. 18 is gedefinieerd wanneer voor de heffing van BTW sprake is van invoer (zie OB.3.0.0 t/m OB.3.1.1); de maatstaf en tarief van heffing zijn geregeld in art. 19 en 20 (zie OB.3.2.0 t/m OB.3.2.2); de vrijstellingen in art. 21 (zie OB.3.3.0 t/m OB.3.3.3) en de wijze van heffing in art. 22 en 23 (zie OB.3.4.0 t/m OB.3.4.2). In art. 24 is de teruggaaf van BTW aan bepaalde ondernemers bij uitvoer van goederen geregeld (zie OB.4.0.0 t/m OB.4.0.7).

0.0.3 De indeling van de Wet OB 1968

De wet is ingedeeld in *hoofdstukken* en de meeste hoofdstukken weer in afdelingen. Om gemakkelijk de weg in de wet te kunnen vinden volgt hier de indeling. De hoofdstukindeling van dit deel Omzetbelasting van de Cursus Belastingrecht correspondeert — afgezien van dit inleidende hoofdstuk 0 en hoofdstuk 10 — met de hoofdstukindeling van de wet.

HOOFDSTUK I INLEIDENDE BEPALINGEN	
art. 1-2a	OB.1.0.0 e.v.
HOOFDSTUK II HEFFING TER ZAKE VAN LEVERINGEN EN DIENSTEN	
Afdeling 1 Belastbaar feit	OB.2.0.0 e.v.
Art. 3-4	OB.2.1.0 e.v.
Afdeling 1a Plaats van levering	
Art. 5-5b	OB.2.1.4 e.v.
Afdeling 1b Plaats van dienst	
Art. 6-6j	OB.2.1.5 e.v.
Afdeling 1c Ondernemer	
Art. 7	OB.2.1.6 e.v.
Afdeling 2 Maatstaf en tarief van heffing	
Art. 8-10	OB.2.2.0 e.v.
Afdeling 3 Vrijstellingen	
Art. 11	OB.2.3.0 e.v.
Afdeling 4 Wijze van heffing	
Art. 12-17	OB.2.4.0 e.v.
HOOFDSTUK IIA HEFFING TER ZAKE VAN INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVINGEN	
Afdeling 1 Belastbaar feit	OB.2A.0.0
Art. 17a-17b	OB.2A.1.0 e.v.
Afdeling 2 Maatstaf en tarief van heffing	
Art. 17c-17d	OB.2A.2.0 e.v.
Afdeling 3 Vrijstellingen	
Art. 17e	OB.2A.3.0

Afdeling 4 Wijze van heffing
Art. 17f-17h OB.2A.4.0 e.v.
HOOFDSTUK III HEFFING TER ZAKE VAN INVOER
Afdeling 1 Belastbaar feit OB.3.0.0
Art. 18 OB.3.1.0 e.v.
Afdeling 2 Maatstaf en tarief van heffing
Art. 19-20 OB.3.2.0 e.v.
Afdeling 3 Vrijstellingen
Art. 21-21b OB.3.3.0 e.v.
Afdeling 4 Wijze van heffing
Art. 22-23 OB.3.4.0 e.v.
HOOFDSTUK IV UITVOER VAN GOEDEREN
Art. 24 OB.4.0.0 e.v.
HOOFDSTUK V BIJZONDERE REGELINGEN
Afdeling 1 Vermindering van belasting (kleine ondernemers) OB.5.0.0
Art. 25 OB.5.1.0 e.v.
Afdeling 2 Voldoening naar ontvangsten
Art. 26 OB.5.2.0 e.v.
Afdeling 3 Landbouwregeling
Art. 27 OB.5.3.0 e.v.
Afdeling 4 Tabaksproducten en accijnsgoederen, andere dan tabaksproducten
Art. 28 (vervallen) t/m 28a OB.5.4.0 e.v.
Afdeling 5 Regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten
Art. 28b-28i OB.5.5.0 e.v.
Afdeling 6 Regeling voor beleggingsgoud
Art. 28j-28p OB.5.6.0 e.v.
Afdeling 7 Regeling voor niet in de Gemeenschap gevestigde ondernemers die elektronische diensten verrichten aan anderen dan ondernemers die in de Gemeenschap wonen of zijn gevestigd
Art. 28q-28t OB.5.7.0 e.v.
Afdeling 8 Regeling voor niet in de lidstaat van verbruik gevestigde ondernemers die telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten verrichten voor andere dan ondernemers OB.5.8.0 e.v.
Art. 28u-28x
Afdeling 9 Regeling voor vis OB.5.9.0 e.v.
Art. 28y
Afdeling 10 Regeling voor reisbureaus OB.5.10.0 e.v.
Art. 28z-28zg
Afdeling 11 Regeling voor vouchers OB.5.11.0 e.v.
Art. 28zh-28zj
HOOFDSTUK VI DIVERSE BEPALINGEN
Afdeling 1 Teruggaaf van belasting OB.6.0.0
Art. 29-31 OB.6.1.0 e.v.
Afdeling 2 Teruggaaf aan ondernemers die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn
Art. 32-33f OB.6.2.0 e.v.
Afdeling 3 Fiscaal vertegenwoordiger
Art. 33g OB.6.3.0
Afdeling 4 Administratieve verplichtingen
Art. 34-37b OB.6.4.0 e.v.
Afdeling 5 Bijzondere bepalingen
Art. 37c-39 OB.6.5.0 e.v.
HOOFDSTUK VII BESTUURLIJKE BOETE
Art. 40-41i OB.7.0.0
HOOFDSTUK VIII STRAFBEPALING
Art. 42 OB.8.0.0
HOOFDSTUK IX OVERGANGS- EN SLOTBEPALINGEN
Art. 43-55 OB.9.0.0 e.v.

0.0.4 **Schema's**

Het is mogelijk een vraagstuk in de BTW op te lossen door de volgende vragen achtereenvolgens te beantwoorden.

Vragen in de BTW

			Wetsartikel
Wie?	Ondernemer		7
Wat?	Prestatie	— levering	3
		— dienst	4
		— invoer	18-23
		— intracomm. verwerving	17
Waar?	Plaats van prestatie	— levering	5/5a
		— dienst	6/6a, 28
Maatstaf van heffing?	Waarover		8
Tarief?	Algemene tarief		9
	Verlaagd tarief		Tabel I
	Nultarief	—	Tabel II
		— uitvoer	post a2-4
		— intracomm. levering	post a 6
		— diensten	post b 1 t/m 5
Hoe en wanneer?	Heffing bij leverancier of afnemer		12
	Welk tijdstip aangeven en afdragen		13
	facturering en administratie		34/37b
Vrijstellingen?	Medische diensten en dergelijke		11-1-c/g/s
	Sportief en maatschappelijk		11-1-d/e/f/h/m/t/w
	Financiële diensten, kansspelen		11-1-i/j/k/l
	Post, radio, televisie		11-1-m/n
	Onderwijs en dergelijke		11-1-o/p
	Diverse vrijstellingen		11-1-q/r/v
	Onroerend goed; levering		11-1-a
	Onroerend goed; verhuur		11-1-b
	Samenwerkingsverbanden		11-1-u
Aftrek voorbelasting?	Aftrek of uitsluiting aftrek		15-16a BUA
Bijzondere regeling?	Kleine ondernemersregeling		25
	Kasstelsel		26
	Landbouwregeling		27
	Tabaksproducten		28
	Margeregeling		28b/i
	Beleggingsgoud		28j/p
	Telecomdiensten, omroepdiensten en elektronische diensten		28q/r/s/t/u/v/w/x
	Reisbureauregeling		28z/za t/m zg
	Vouchers		28zh t/m zj

0.0.5 **Kenmerken van de BTW**

De BTW kan worden gekarakteriseerd als een kostprijsverhogende belasting die op indirecte wijze wordt geheven en die drukt op de bestedingen, volgens het systeem van heffing over de toegevoegde waarde met aftrek van voorbelasting.

0.0.5.A **Kostprijsverhogende belasting**

Belastingen kunnen op verschillende manieren worden geclassificeerd. Zo worden onder meer kostprijsverhogende belastingen en belastingen op inkomsten, winst en vermogen onderscheiden, bij-

voorbeeld in de rijksbegroting. Dit onderscheid is niet steeds zo helder dat voor elke belastingsoort zonder meer kan worden uitgemaakt of deze behoort tot de kostprijsverhogende belastingen, tot de belastingen op inkomsten, winst en vermogen, of tot een andere belastingsoort (bijvoorbeeld milieubelastingen). Een belasting als de loonbelasting heeft ontegenzeggelijk invloed op de kostprijs van goederen en diensten. Niettemin wordt deze belasting primair als belasting op inkomen (van werknemers) gezien. Zie LB.2.4 e.v. De BTW valt in de categorie kostprijsverhogende belastingen. In feite verhoogt deze belasting evenwel niet de kostprijs van goederen en diensten, althans als we uitgaan van de kostprijs in een onderneming, maar de consumentenprijzen; ze is dus (kost)prijsverhogend voor de consument.

0.0.5.B **Indirecte belasting**

Een algemeen kenmerk van de BTW is dat deze niet rechtstreeks van consumenten wordt geheven, maar van de ondernemers die goederen leveren of diensten verrichten. De ondernemer is dus de belastingplichtige. Hij zal de BTW doorberekenen in de prijzen die hij aan zijn afnemers in rekening brengt. De ondernemer voelt deze belastingen daarom als bedrijfslast die zijn kostprijs verhogen en die hij dus moet afwentelen in zijn prijzen. We noemen de BTW daarom een indirecte belasting in economische zin. Andere voorbeelden van indirecte belastingen zijn de accijnzen, en de rechten bij invoer. Opgemerkt zij dat belastingen bij invoer door particulieren wel rechtstreeks van hen worden geheven (zie OB.3.1.0).
Het voordeel van het op indirecte wijze heffen van belasting is dat dit op betrekkelijk eenvoudige wijze kan plaatsvinden en dat niet al degenen die de belasting werkelijk dragen van deze belasting aangifte moeten doen en deze aan de fiscus moeten betalen. Daar komt bij dat het maatschappelijke draagvlak voor indirecte belastingen eerder aanwezig is dan bij heffingen die rechtstreeks het inkomen of het vermogen treffen. Andere voordelen van het op indirecte wijze heffen van belasting zijn het kleine aantal belastingplichtigen en de lage perceptiekosten voor de overheid.

0.0.5.C **Bestedingsbelasting**

Uit hetgeen werd behandeld in OB.0.0.5.B blijkt dat de redenering van de overheid is dat waar de burger bereid is geld te besteden, het billijk is dat hij een gedeelte van al hetgeen hij uitgeeft, afstaat aan de schatkist. De gedachte daarachter is dat bestedingen van consumenten duiden op de aanwezigheid van draagkracht.
De BTW is dus feitelijk niet een verbruiksbelasting[7], maar een bestedingsbelasting. Op enkele punten lijkt de regelgever echter wel rekening te houden met feitelijk verbruik van eerder aangeschafte goederen en diensten, namelijk bij de regeling voor gebruikte goederen (zie OB.5.5.0) en de regelingen voor de levering en verhuur van onroerende zaken (zie OB.2.3.1 en OB.2.3.2).

0.0.5.D **Neutraliteit**

De fiscale neutraliteit is een belangrijk beginsel in de BTW. Het begrip komt voort uit de considerans van de Btw-richtlijn, zonder dat daar duidelijk wordt wat nu precies moet worden verstaan onder neutraliteit. Een aantal verschillende verschijningsvormen van de fiscale neutraliteit moet worden onderscheiden.

Ten eerste mag de heffing van BTW mag volgens het neutraliteitsbeginsel geen invloed hebben op de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers.[8] Het moet voor de belastingdruk niet uitmaken van wie de consument een goed koopt of een dienst betrekt. De aankoop bij de ene ondernemer moet relatief gezien tot precies dezelfde heffing leiden als de aankoop bij een andere. Dit wordt ook wel de economische neutraliteit of het evenredigheidsbeginsel genoemd.
Economische neutraliteit houdt ook in dat binnen elk land op soortgelijke goederen en soortgelijke diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.

---

7. In art. 2 Eerste Btw-richtlijn (Richtlijn 67/227/EEG, vastgesteld op 11 april 1967, *PbEG* 1967, nr. 71) is de BTW wel als een verbruiksbelasting aangeduid.
8. Vergelijk *K.M. Braun*, Aftrek van voorbelasting in de BTW, Kluwer Deventer 2002, onderdeel 4.5. en *A.H. Bomer*, De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW, Kluwer, Deventer 2012, p. 43.

Neutraliteit heeft ook betrekking op de mededinging. Economisch gelijke handelingen dienen voor de heffing van BTW zoveel mogelijk gelijk behandeld te worden. Dit wordt ook wel de juridische neutraliteit genoemd en is feitelijk een uitvloeisel van het algemene beginsel van gelijke behandeling.[9]
In het internationale handelsverkeer verschijnt de neutraliteit ten tonele. In dit verband heeft de neutraliteit als functie te voorkomen dat niet af te wentelen BTW drukt op goederen die in het buitenland worden geconsumeerd. Ook mag de BTW niet werken als invoerrecht. Deze vorm van neutraliteit wordt ook wel de externe neutraliteit genoemd. De externe neutraliteit ligt aan de basis van het nultarief bij uitvoer van goederen uit de Unie, en de heffing van BTW bij invoer in de Unie. Dit leidt er immers toe dat de hoogte van de belastingdruk op goederen bekend zal zijn, zodat een nauwkeurige compensatie van deze druk kan worden bewerkstelligd. Dit laatste betekent ook dat met betrekking tot goederen ook een heffing nodig is bij de invoer van goederen door consumenten.
Een neutrale BTW is van belang voor het realiseren van de doelstellingen van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie[10], met name het realiseren van een interne (gemeenschappelijke) markt. Voor de BTW is dit neergelegd in art. 93 VWEU, waar is bepaald dat bepalingen (moeten) worden vastgesteld die betrekking hebben op de harmonisatie van onder meer de wetgevingen inzake omzetbelastingen, voor zover noodzakelijk om de instelling en werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentieverstoring te voorkomen. Het Hof van Justitie gebruikt deze doelstelling dikwijls als uitgangspunt voor de interpretatie van de Europese bepalingen inzake de BTW. Zie bijvoorbeeld *HvJ EG 22 februari 2001, zaak C-408/98 (Abbey National), V-N 2001/43.45*; *HvJ EG 8 februari 2007, zaak C-435/05 (Investrand), BNB 2007/308 (noot B.G. van Zadelhoff)*; *V-N 2007/12.19* en *HvJ EG 29 oktober 2009, zaak C-174/08 (NCC Construction Danmark), V-N 2009/56.14*.
Het oude cumulatieve omzetbelastingstelsel dat tot 1969 in Nederland en de meeste van de andere toenmalige lidstaten van de EEG werd toegepast (zie OB.0.0.10.B) had als bezwaar dat dit juist niet neutraal uitpakte. De exacte belastingdruk op goederen was niet te bepalen, doordat in elke schakel van de bedrijfskolom een klein percentage aan omzetbelasting werd geheven, zodat op een goed steeds meer omzetbelasting kwam te drukken. Hierdoor ontstond cumulatie (stapeling) van belasting. Dat had tot resultaat dat er niet alleen in het binnenland geen zicht was op de verhoudingen in belastingdruk, maar ook dat de lidstaten van de EEG, door deze druk op uit te voeren goederen ruimhartig vast te stellen, de onderlinge concurrentieverhoudingen konden beïnvloeden. Teneinde neutraliteit te bereiken was de gedachte dat een Europese omzetbelasting een niet-cumulatieve belasting zou moeten zijn. Dat is gerealiseerd door de invoering van een algemene belasting over de toegevoegde waarde. Het uitgangspunt van zo'n belasting is dat elke ondernemer omzetbelasting betaalt over de door hem aan het goed of de dienst 'toegevoegde waarde' of nauwkeuriger geformuleerd: hij voldoet omzetbelasting over het deel van de door hem in rekening gebrachte prijs, waarover niet in een eerder stadium omzetbelasting is voldaan. Alle 'toegevoegde waarden' samen vormen de consumentenprijs. Een dergelijk stelsel leidt ertoe dat bij de consument precies het wettelijk vastgestelde percentage van de door hem betaalde prijs als belasting drukt. Door de aftrek van voorbelasting drukt in de distributieketen van goederen en diensten feitelijk geen BTW. Hierdoor is het niet meer mogelijk dat bij export meer of minder aan omzetbelasting aan een ondernemer wordt teruggegeven dan hij werkelijk aan de fiscus heeft voldaan.

0.0.6 Systeem van heffing van BTW

Er zijn verschillende manieren denkbaar waarop een belasting over de toegevoegde waarde kan worden uitgewerkt.
De heffingssystematiek van de huidige Unierechtelijke BTW houdt in dat ondernemers over het volle bedrag van hun omzet BTW zijn verschuldigd, maar dat de BTW die zij aan andere ondernemers of bij invoer hebben betaald daarop in mindering mag worden gebracht. Hierdoor is de BTW per saldo evenredig aan de eindprijs van de goederen die zij leveren en de diensten die zij verrichten. De ondernemer voldoet dus belasting over zijn 'toegevoegde waarde'. Daarom wordt de heffing aangeduid als een 'belasting op de toegevoegde waarde'. Indien het saldo negatief is, bijvoorbeeld indien in een tijdvak grote investeringen zijn gedaan, wordt dat saldo aan de ondernemer terugbetaald.
Aangezien verrekening (eventueel in de vorm van terugbetaling van belasting door de fiscus) van de belasting direct mogelijk is (als meer kan worden afgetrokken dan verschuldigd is), hebben onderne-

9. Zie *A.J. van Doesum*, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW, Kluwer, Deventer 2009, p. 32 en *HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), BNB 2008/282 (noot B.G. van Zadelhoff)*, r.o. 35.
10. Met de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon op 1 december 2009 is de titel van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (EG-Verdrag) gewijzigd in Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU).

mers goederen en diensten in beginsel BTW-vrij in voorraad. Uiteindelijk is de particuliere consument degene die de BTW betaalt. Omdat ondernemers niet altijd recht op aftrek van voorbelasting hebben, kan het gebeuren dat BTW bij ondernemers drukt.
Wat de ene ondernemer aan de schatkist betaalt, krijgt de andere op zijn aangifte direct weer terug. Dit systeem bewerkstelligt dat de aangifte en heffing van BTW tot aan de verkoop aan de consument geen andere dan een administratieve functie heeft; er zijn nog geen inkomsten voor de schatkist. Feitelijk betalen ondernemers de belasting niet over de door hen toegevoegde waarde. De belasting vloeit pas in de schatkist wanneer de detailhandelaar goederen verkoopt aan de consument, althans aan een niet-ondernemer of aan een ondernemer die geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Deze afnemer betaalt dan het volle tarief over de eindprijs. De BTW is materieel dus geen variant van een belasting op de toegevoegde waarde, maar van een kleinhandelsbelasting.[11] De term 'BTW' is niettemin volkomen ingeburgerd.
Naast de methode van heffing met aftrek van voorbelasting zoals die in het huidige BTW-systeem wordt toegepast (zie OB.0.0.5) is een aantal alternatieve methoden te onderscheiden.[12]
In de *additieve methode* betaalt elke ondernemer omzetbelasting over het totaal van de kostenfactoren en de winst *die bij hem de toegevoegde waarde vormen* bij de productie van goederen en/of diensten. Aangezien alle kostenfactoren en winsten die in de bedrijfskolom opkomen uiteindelijk de prijs vormen die de consument betaalt, wordt op deze wijze per saldo belasting voldaan naar een vast percentage van de consumenteneindprijs. De methode werkt niet al te nauwkeurig, maar is in letterlijke zin wel een belasting over de toegevoegde waarde (BTW).
In de *methode met aftrek van vooromzet* worden de omzet ter zake van uitgaande prestaties en de betaalde bedragen voor inkomende prestaties met elkaar gesaldeerd. Over het verschil wordt een bepaald percentage belasting geheven.

0.0.7 Inhaaleffect

Een van de kenmerken van het BTW-stelsel van heffing met aftrek van voorbelasting (zie OB.0.0.6.C) is het zogenoemde inhaaleffect bij verschillende tarieven en/of vrijstellingen ten aanzien van eenzelfde goed of dienst.

Voorbeeld
Indien een uitgever papier inkoopt voor € 100 000 plus 21% BTW en hij maakt daarvan boeken, die hij voor € 200 000 verkoopt, dan is hij BTW verschuldigd over € 200 000 en wel 6% (tarief voor boeken), derhalve € 12 000. In zijn aangifte BTW vermeldt hij dit bedrag als verschuldigd, maar tevens de op de inkoop betaalde BTW van € 21 000 (21% van € 100 000) als voorbelasting. Het saldo is € 9000 negatief. Dit bedrag betaalt de fiscus op verzoek aan hem terug. Het voor het papier geldende tarief valt dus weg. Daarvoor in de plaats komt het verlaagde tarief dat geldt voor de levering van boeken.

Heffing tegen een hoger of lager tarief in een eerdere schakel van de bedrijfskolom, heeft dus geen invloed op de uiteindelijke heffing bij de levering aan de consument.[13]
Ook als ondernemers in een eerdere dan de laatste schakel in de bedrijfskolom geen recht op aftrek van voorbelasting hebben, treedt het inhaaleffect op. Doordat geen recht op aftrek bestaat voor zover een ondernemer goederen of diensten bezigt voor het verrichten van vrijgestelde prestaties (bijvoorbeeld prestaties verricht door banken, zie OB.2.3.3.G en OB.2.3.3.H), wordt de belasting onderdeel van de kostprijs van een goed of van een dienst. De ondernemer zal in zijn prijzen de niet in aftrek gebrachte BTW opnemen. Zijn afnemer/ondernemer kan die doorberekende BTW niet in aftrek brengen en moet over de aan hem in rekening gebrachte vergoeding wel BTW betalen. Zo ontstaat uiteindelijk een eindprijs, waarin niet alleen de belasting is begrepen die de kleinhandelaar moet voldoen, maar

11. In dezelfde zin *D.G. van Vliet*, Een zuivere kleinhandelsbelasting op het verbruik, *MBB* 1994, nr. 7-8, p. 224-228 en *M.E. van Hilten* en *H.W.M. van Kesteren*, Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6, Fed Deventer, dertiende druk 2012, p. 27-28. Vergelijk ook OB.2.4.4.A.a alsmede *J.J.P. Swinkels*, De belastingplichtige in de BTW, Koninklijke Vermande Lelystad 2001, p. 9-10.
12. Zie voor een bespreking hiervan *M.E. van Hilten* en *H.W.M. van Kesteren*, Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6, Fed Deventer, vijftiende druk 2017, p. 11 e.v., *D.B. Bijl, M.E. van Hilten* en *D.G. van Vliet*, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, FM nr. 46, Kluwer Deventer, derde druk 2001, onderdeel 1.2.2 en *K.M. Braun*, Aftrek van voorbelasting in de BTW, Kluwer Deventer 2002, p. 368-371.
13. Zie ook *M.E. van Hilten* en *H.W.M. van Kesteren*, Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6, Fed Deventer, vijftiende druk 2017, p. 19.

ook een deel van de belasting die de tussenschakel niet in aftrek heeft kunnen brengen. De totale belastingdruk is dan hoger dan het tarief, toegepast op de eindprijs.[14]

Voorbeeld
Stel dat de boekverkoper in het voorbeeld naast de kosten van het papier bankkosten heeft gemaakt voor een bedrag van € 10 000. Er wordt geen BTW in rekening gebracht omdat de bank is vrijgesteld, maar de bank zelf heeft kosten gemaakt zonder dat de BTW in aftrek kon worden gebracht. Stel dat aan de € 10 000 een bedrag van € 500 aan niet aftrekbare BTW is toe te rekenen. Dit bedrag is onderdeel van de prijs die de bank aan de boekverkoper in rekening brengt. Met de eindprijs van € 200 000 moet de ondernemer dus ook de € 10 000 goed maken, waarin begrepen € 500 aan BTW. In de eindprijs van € 200 000 is dientengevolge niet alleen het 'boekentarief' van € 12 000 aan BTW begrepen, maar ook nog eens de € 500 van de bank. Er drukt uiteindelijk € 12 500 aan BTW.

0.0.8 Belastingopbrengst omzetbelasting

Kostprijsverhogende belastingen, waaronder de BTW, genereren voor de schatkist meer inkomsten dan de belastingen op inkomen, winst en vermogen, terwijl de tarieven in het algemeen lager zijn. Van iedere door eindverbruikers bestede euro wordt gemiddeld bijna 16% aan de schatkist betaald. Dat de opbrengst van de BTW veel hoger is dan die van de loon- en inkomstenbelasting komt in de eerste plaats doordat de grondslag van de heffing van de BTW veel breder is. Iedereen, rijk of arm, met veel of weinig kosten, betaalt hetzelfde percentage over zijn bestedingen. Alleen de eerste levensbehoeften worden voor iedereen ontzien door een lager heffingspercentage of door vrijstellingen. Verdere differentiatie kent de omzetbelasting niet. Daar komt bij dat de kring van belastingplichtigen, van wie indirect wordt geheven, veel ruimer is dan bij belastingen over inkomsten, winst en vermogen. Niet alleen inkomensgenieters betalen BTW, maar ook personen en instellingen die niet door de heffing op inkomen of vermogen worden getroffen.
Een heffing van een belasting als de omzetbelasting kan, mede door de indirecte wijze van heffing, geruislozer verlopen dan die van de belasting op inkomen, winst en vermogen. Dit neemt niet weg dat zich ook ten aanzien van de omzetbelasting ingewikkelde problemen kunnen voordoen. Uiteraard komen deze in dit deel van de Cursus aan de orde.

0.0.9 Omzetbelasting, een heffing naar draagkracht?

In de loop der jaren is veel en uitvoerig gedebatteerd over de vraag of belastingheffing moet plaatsvinden naar draagkracht en zo ja, in hoeverre dat momenteel het geval is.
Het probleem in deze discussie is dat niet precies duidelijk is wat onder draagkracht moet worden verstaan. Vaak wordt daarvan een economische definitie gegeven: het opofferen van een gelijk relatief nutsoffer. Zie IB.0.0.1. Op zichzelf brengt dit ons niet verder aangezien de economie geen antwoord kan geven op de vraag wat voor elke burger afzonderlijk het nut is dat hij opoffert door belasting te betalen en wat het nut is van hetgeen hij na belastingbetaling overhoudt. Waarom is, economisch gezien, het nut van de laatst verdiende euro's van hogere inkomens minder (lager) dan dat van de laatst verdiende euro's van lagere inkomens? Het hangt toch van ieders instelling af welk nut zijn of haar inkomen heeft? Het antwoord op de vraag welk nut een verdiende geldsom heeft kan de economie niet geven. Wij zullen daarvoor te rade moeten gaan bij algemene beginselen van sociale rechtvaardigheid. De grootte van het bedrag dat iedere burger aan de gemeenschappelijke middelen moet bijdragen (wat dus iemands draagkracht is) wordt in principe subjectief bepaald. Het hangt samen met de (zedelijke en politieke) overtuiging van degene die daarover een oordeel moet geven. Een algemene belastingtheorie is daarvoor niet of nauwelijks te geven.
Een omzetbelasting (in de vorm van een algemene, indirecte belasting, berekend over de eindprijzen van goederen en diensten) werkt bij één tarief degressief.[15] Bij één tarief voor alle goederen en diensten betalen personen met lage inkomens naar verhouding meer belasting dan die met hoge inkomens, ervan uitgaande dat de laatsten een relatief kleiner deel van hun inkomen consumptief besteden dan mensen met lagere inkomens. De wetgever kan de degressie afzwakken of zelfs omzetten in een progressieve heffing door te voorzien in vrijstellingen en een zorgvuldige onderscheiding van tarieven

14. Vgl. *M.E. van Hilten* en *H.W.M. van Kesteren*, Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6, Fed Deventer, vijftiende druk 2017, p. 20.
15. *J. Reugebrink* en *M.E. van Hilten*, Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieserie nr. 6, Fed Deventer, negende druk 1997, t.a.p., paragraaf 2.3.1.