

Erasmus Universiteit Rotterdam

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie

De tarieven in de omzetbelasting

Waar wordt het onderscheid gemaakt voor het hoge/lage tarief? Zijn deze tarieven in de omzetbelasting effectief?

J. van den Bergh

Studentnummer: 323687

Begeleider: P.C.J. Oerlemans

Rotterdam, juli 2012

Inhoudsopgave

<i>Inhoudsopgave</i>	1
<i>Hoofdstuk 1: Inleiding</i>	3
1.1 Aanleiding	3
1.2 Probleemstelling	4
1.3 Werkwijze en aanpak	4
<i>Hoofdstuk 2: Omzetbelasting</i>	6
2.1 Omzetbelasting	7
2.2 Belastbare feiten	9
2.2.1 Goederen	10
2.2.2 Diensten	10
2.3 Belastingplichtige	11
<i>Hoofdstuk 3: Tarieven in de omzetbelasting</i>	14
3.1 Verschillende tarieven in de omzetbelasting	14
3.2 Algemene tarief (art. 9 wet OB)	15
3.3 Lage tarief	16
3.3.1 motieven voor het lage tarief	16
3.3.2 Invloed van het lage tarief op de prijselasticiteit	18
3.3.3 De levering van goederen en diensten in het lage tarief	19
3.4 Het nultarief	20
3.5 Vrijstellingen	21
3.6 Richtlijnen van de Europese Unie	23
<i>Hoofdstuk 4: Omzetbelasting met één tarief</i>	25
4.1 Een uniform tarief	25
4.2 Voordelen en nadelen één tarief	27
4.2.1 Voordelen	27
4.2.2 Nadelen	29
4.3 Hoogte van het tarief	31
4.4 Vrijstellingen	34

Tarieven in de omzetbelasting

<i>Conclusie</i>	36
<i>Literatuurlijst</i>	40
<i>Jurisprudentieregister</i>	42

Hoofdstuk 1

Inleiding

1.1 Aanleiding

In juni vorig jaar was er ophef in de theaterwereld. De theaterkunsten zouden namelijk van het lage tarief naar het hoge tarief gaan. Dit zou betekenen dat de prijzen van theatervoorstellingen flink omhoog zouden gaan. In deze periode had ik het vak omzetbelasting. Daar hadden we het over de verschillende tarieven en over producten en diensten die aan deze verschillende tarieven onderworpen kunnen worden. Een interessante vraag is waarom er onderscheid wordt gemaakt tussen tarieven in de omzetbelasting. Ook is het belangrijk om te kijken waar er bij de bepaling van het tarief op gelet wordt met betrekking tot verschillende producten en diensten.

De omzetbelasting is een belangrijke inkomstenbron voor de Nederlandse overheid. In Nederland is er een onderscheid gemaakt in verschillende tarieven¹. We kennen het hoge tarief, het lage tarief, de vrijstellingen en in bepaalde gevallen het nulprocentstarief. Al deze tarieven zijn van invloed op de manier waarop de belastingplichtige in de omzetbelasting wordt betrokken. Het is van belang waar we de tarieven onderscheiden, maar vooral ook waarom we een onderscheid in de tarieven hebben. Er moet gekeken worden naar de functie van de producten en diensten, want de functie bepaalt voor een groot deel in welk tarief het product of de dienst valt.

In de scriptie staan de tarieven van de omzetbelasting centraal, omdat de tarieven een belangrijk onderwerp zijn in de omzetbelasting. Alles draait in feite om de tarieven. De tarieven bepalen hoeveel belasting een belastingplichtige moet afdragen. Het lage tarief is bijvoorbeeld van toepassing op producten die de eerste levensbehoeften van mensen bevredigen. Denk hierbij aan voedingsmiddelen². De belastingplichtige vraagt een bepaald bedrag voor zijn product inclusief BTW. Vervolgens draagt hij de BTW die de consument heeft betaald, af aan de fiscus. Dit kan op allerlei verschillende manieren plaatsvinden. Een belastingplichtige hoeft namelijk niet voor al zijn producten en/of diensten binnen hetzelfde tarief te vallen. In Nederland zijn we gewend aan verschillende tarieven, maar wat zou er nou gebeuren als we een uniform

¹ Art. 9 Wet op de omzetbelasting 1968

² Tabel 1. Lid 1 Wet op de omzetbelasting 1968

Tarieven in de omzetbelasting

tarief zouden krijgen? Wat moeten we dan bijvoorbeeld doen met de vrijstellingen? Blijven de vrijstellingen bestaan of ontstaat er hiervoor een nieuw tarief? In deze scriptie zal geprobeerd worden om op bovenstaande vragen een antwoord te geven.

1.2 Probleemstelling

Het doel van deze scriptie is het onderzoeken van de verschillende tarieven in de omzetbelasting. De probleemstelling luidt:

Waar wordt het onderscheid gemaakt voor het hoge/lage tarief? Zijn deze tarieven in de omzetbelasting effectief?

Deelvragen bij deze probleemstelling zijn:

- Wat is de omzetbelasting voor soort belasting en bij wie ligt de belastingdruk?
- Waarom is er onderscheid in tarieven en waar ligt de grens van het onderscheid?
- Zou het niet effectiever zijn om te werken met één tarief in de omzetbelasting?
- Welk tarief zal tot stand komen als er sprake is van één tarief in de omzetbelasting?
- Wat zou er gebeuren met de vrijstellingen als we zouden werken met één tarief in de omzetbelasting?

Aan de hand van deze deelvragen zal de probleemstelling uiteindelijk worden beantwoord.

1.3 Werkwijze en aanpak

Om de scriptie een duidelijke opbouw te geven, zal ik de deelvragen in bovenstaande volgorde behandelen. De scriptie gaat hoofdzakelijk over de tarieven in de omzetbelasting. Om een duidelijk beeld te geven van de omzetbelasting, zal dit uitgebreid aan bod komen in hoofdstuk 2. In Hoofdstuk 2 zal er besproken worden wat de omzetbelasting voor soort belasting is en wie er belastingplichtig is.

Vervolgens zullen we een stap maken naar een ander belangrijk onderwerp in de omzetbelasting, de tarieven. In hoofdstuk 3 zullen de verschillende tarieven in de omzetbelasting besproken worden. Bij de tarieven komt ook een ander aspect van de omzetbelasting aan bod namelijk, de vrijstellingen. Het is van belang om een goed

Tarieven in de omzetbelasting

beeld te schetsen van de vrijstellingen, zodat we in hoofdstuk 4 kunnen bespreken wat er met de vrijstellingen moet gebeuren zodra er sprake zou zijn van één tarief.

In hoofdstuk 3 zullen we ook de richtlijnen van de Europese Unie omtrent de omzetbelasting bespreken. Mag er bijvoorbeeld zomaar beslist worden dat er een uniform tarief komt of zijn hier Europese regels aan gebonden? Tot slot komt in hoofdstuk 4 het uniforme tarief aan bod. We zullen kijken naar de hoogte van het uniforme tarief, maar ook zullen we kijken naar de voor- en nadelen. Een belangrijk aspect van de omzetbelasting mogen we niet vergeten. Wat gebeurt er met de vrijstellingen op het moment dat er een uniform tarief is? Dit zal in hoofdstuk 4 duidelijk worden. Uiteindelijk zal er in de conclusie een samenvatting van de scriptie en de beantwoording van de probleemstelling worden gegeven.

Hoofdstuk 2

Wat is de omzetbelasting voor soort belasting en hoe zit het systeem van deze belasting in elkaar?

In het jaar 1934 is de omzetbelasting in Nederland ontstaan. Andere landen voerden al eerder een soort omzetbelasting in ter financiering van oorlogen. In Nederland was er echter geen sprake van een oorlog, maar van een grote crisis. Het doel van de belasting was om de gevolgen van de crisis te beperken met de opbrengst uit deze belasting. De overheid was het er nog niet over eens wat voor soort belasting het moest worden. Zeker was dat het moest gaan om een groot bereik van de belasting. Dit betekende dat zoveel mogelijk mensen deze belasting zouden gaan betalen. Het werd uiteindelijk een belasting op prijzen voor goederen die verhandeld werden op de Nederlandse markt. De regering stelde dat de belasting zou worden opgeheven op het moment dat de crisis zou zijn verdwenen.

Het tarief van 4% was van toepassing op de prijs van algemene goederen die werden geleverd door een Nederlandse fabrikant. In die tijd is er ook al een onderscheid gemaakt tussen algemene goederen en luxe goederen. Voor luxe goederen was een tarief van 10% van toepassing. De goederen die behoorden tot de eerste levensbehoeften van de mens, werden vrijgesteld van deze belasting. De overheid vond dat buitenlandse fabrikanten geen voordeel mochten hebben met betrekking tot de administratieve verplichtingen die deze belasting met zich mee bracht³. Er kwam een speciaal tarief bij de invoer van de goederen. Dit hield in dat er bovenop de tarieven die golden voor in Nederland gefabriceerde goederen, nog eens 1% voor algemene goederen en 2% voor luxe goederen kwam.

Van het tijdelijke karakter van de omzetbelasting is niet veel terecht gekomen. Sinds 1934 is de belasting niet verdwenen, maar juist uitgebreid. Na besluiten in 1940 en 1954, kennen wij vandaag de dag de wet op omzetbelasting 1968. Wat is de omzetbelasting vandaag de dag voor soort belasting en hoe werkt het systeem van de omzetbelasting vandaag de dag?

³ S.T.M. Beelen e.a., *Cursus Belastingrecht: Omzetbelasting studenteneditie 2010/2011*, Kluwer, Deventer 2010, p.35.

Tarieven in de omzetbelasting

2.1 Het rechtskarakter van de omzetbelasting

Men heeft verschillende opvattingen met betrekking tot het rechtskarakter van de omzetbelasting. De omzetbelasting kan namelijk het rechtskarakter hebben van een verkeersbelasting, van een productiebelasting en van een verbruiksbelasting⁴. Er is echter één ding waar ze het over eens zijn, en dat is het indirecte karakter van de omzetbelasting. Het indirecte karakter houdt in, dat degene die de belasting betaalt, niet degene is die de belasting ook afdraagt. De consument betaalt de belasting en de ondernemer voldoet deze belasting aan de fiscus.

De keuze voor een indirecte belasting is makkelijk te verklaren. Het is een relatief eenvoudig stelsel voor de overheid. De ondernemer draagt de betaalde BTW af aan de fiscus en zo hoeft niet iedereen apart belasting af te dragen. Een ander voordeel van een indirecte belasting is dat er een grote groep mensen wordt bereikt. Iedereen die een goed koopt of gebruik maakt van een dienst, moet hierover belasting betalen.

In het boek 'Omzetbelasting' wordt gesproken over een indirecte verbruiksbelasting⁵. Het doel bij een verbruiksbelasting is het belasten van de consumptieve uitgaven. In principe wordt dus de consumptie belast en dit gebeurt aan de hand van de bestedingen van de consument. Andere auteurs spreken over het karakter van een bestedingsbelasting. In het boek 'Cursus Belastingrecht' wordt de omzetbelasting als bestedingsbelasting uitgewerkt. De auteurs van dit boek zijn van mening dat het verbruik of het gebruik van het aangeschafte goed of dienst niet relevant is voor de overheid. Het is voor de overheid duidelijk dat de consumenten die geld besteden, bereid zijn om een gedeelte van de uitgaven af te dragen aan de overheid. De gedachte van de overheid hierachter is dat de bestedingen van consumenten de draagkracht tot uiting brengen⁶. Naar mijn idee komen deze twee meningen uiteindelijk op hetzelfde neer. Het doel van de omzetbelasting is het belasten van de consumptie. Alles wat men koopt, wordt vervolgens belast. De verbruiksbelasting richt zich op de consumptie. Dit wordt berekend aan de hand van de bestedingen. De bestedingsbelasting richt zich niet op het belasten van het werkelijke verbruik, maar op het belasten van de bestedingen.

⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, FED fiscale studieresie: Omzetbelasting elfde druk, Kluwer, Deventer, 2007, p. 3.

⁵ Idem voetnoot 4, p. 13.

⁶ Idem voetnoot 3, p. 47.

Tarieven in de omzetbelasting

Een ander rechtskarakter van de omzetbelasting is dat het een kostprijsverhogend effect heeft. De belasting wordt berekend over de kostprijs. Dit is de prijs die de ondernemer betaalt om aan zijn producten te komen. De prijzen van producten en diensten gaan omhoog door de omzetbelasting, omdat de belasting bovenop de kostprijs komt.

Nu komen we automatisch op een ander belangrijk aspect van de omzetbelasting, de neutraliteit. Er moet worden voorkomen dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers veranderen als gevolg van het invoeren van een omzetbelasting. Als de prijzen van goederen en producten omhoog gaan door een belasting, dan mag er geen onderscheid ontstaan tussen ondernemers. Hiermee wordt bedoeld, dat het niet mag uitmaken bij welke ondernemer de consument het goed of het product koopt. De belastingdruk moet dus in feite bij iedere ondernemer hetzelfde zijn. Als we kijken naar het begrip neutraliteit, dan wordt er een onderscheid gemaakt tussen interne- en externe neutraliteit. Bij interne neutraliteit wordt er gekeken naar de concurrentieverhoudingen in Nederland. Indien de ene ondernemer meer belasting moet betalen dan een andere ondernemer, zou je verwachten dat bij de eerste onderneming een hogere prijs gevraagd wordt voor de producten of diensten. De prijzen van de eerste ondernemer kunnen niet omhoog, want dan vertrekken al zijn klanten naar de andere ondernemer. De eerste ondernemer zal dus uit zijn eigen zak de extra belasting moeten betalen. Dit is natuurlijk niet het gewenste effect en hiervoor is de interne neutraliteit ingevoerd. Met externe neutraliteit wordt er gekeken naar Nederland ten opzichte van het buitenland. Hiermee bedoel ik dat de invoerheffing van buitenlandse goederen gelijk moet zijn aan de binnenlandse belastingdruk. Zo kan niemand benadeeld of bevoordeeld worden.

Tarieven in de omzetbelasting

2.2 Belastbare feiten

In artikel 1 van de Wet op de omzetbelasting 1968 worden de belastbare feiten opgesomd:

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

De overgang van goederen of diensten onder bezwarende titel is een belangrijk begrip voor de omzetbelasting. Dit betekent dat er sprake moet zijn van een tegenprestatie. Over deze tegenprestatie, ook wel vergoeding genoemd, wordt de omzetbelasting berekend. In de wet vinden we dit terug in artikel 8 lid 1 van de wet op de omzetbelasting. Vervolgens vinden we in lid 2 wat er allemaal onder de vergoeding moet worden verstaan; “ *De vergoeding is het totale bedrag dat – of voor zover de tegenprestatie niet in een geldsom bestaat, de totale waarde van de tegenprestatie welke – ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht, de omzetbelasting niet daaronder begrepen. Ingeval ter zake van de levering of de dienst meer wordt voldaan dan hetgeen in rekening is gebracht, komt in plaats daarvan in aanmerking hetgeen is voldaan*”.

Voor ondernemers is het van groot belang dat er een tegenprestatie aanwezig is. Op het moment dat er sprake is van een tegenprestatie, kan er ook sprake zijn van aftrek van voorbelasting. Het woord ‘kan’ wordt uitdrukkelijk genoemd, omdat aftrek van voorbelasting in bepaalde gevallen uitgesloten is⁷. Dit is het geval indien er sprake is van vrijgestelde prestaties, het verstrekken van spijzen en dranken en goederen die als personeelsvoorziening/relatiegeschenk worden gebruikt.

⁷ Idem voetnoot 4, p. 47.

Tarieven in de omzetbelasting

Het komt ook wel eens voor dat de tegenprestatie in natura is, of dat de tegenprestatie ontbreekt. Indien de tegenprestatie in natura is, dan wordt er gekeken naar de waarde van deze tegenprestatie. De waarde moet namelijk in geld kunnen worden uitgedrukt, zodat de verschuldigde belasting hierover berekend kan worden. Indien de tegenprestatie ontbreekt, wordt er ook wel gesproken over een prestatie ‘om niet’. Het Hof van Justitie heeft naar aanleiding van het Hong Kong Trade Development Council beslist dat iemand die uitsluitend prestaties om niet verricht, niet kan worden aangemerkt als belastingplichtige⁸. In dit arrest ging het over een in Amsterdam gevestigde organisatie die zich bezighield met het gratis geven van voorlichting over Hong Kong. De inkomsten van deze organisatie bestonden uit een vaste bijdrage van de regering van Hong Kong. Ondanks deze inkomsten oordeelde het Hof van Justitie dat deze tegenprestatie niet in rechtstreeks verband stond met de geleverde dienst. Er was hier sprake van een prestatie om niet. Hieruit kunnen we opmaken dat iemand pas belastingplichtig is als diegene werkzaamheden gaat verrichten met als doel het ontvangen van een tegenprestatie.

2.2.1. Goederen

In afdeling 1 van Hoofdstuk 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt er uitgebreid stilgestaan bij de belastbare feiten van de omzetbelasting. In artikel 3 lid 1 onderdeel a van de wet OB 1968 staat het begrip ‘levering van goederen’ uitgewerkt: “*de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken.*” In artikel 14 lid 1 van de BTW-richtlijn wordt vermeld dat lichamelijke zaken goederen zijn. In artikel 3 van de wet OB 1968 en artikel 15 van de BTW-richtlijn kunnen we uitbreidingen op het begrip ‘goed’ vinden.

2.2.2. Diensten

In artikel 4 van afdeling 1 van Hoofdstuk 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 vinden we het begrip ‘dienst’. Onder een dienst wordt verstaan: “*prestaties, niet zijnde levering van goederen in de zin van artikel 3 van de wet omzetbelasting 1968.*” Alles wat niet gelijk staat aan het leveren van een goed, kwalificeert als een levering van een dienst.

⁸ HvJ EG 1 april 1982, 89/81

Tarieven in de omzetbelasting

Bij goederen gaat het om het overdragen van macht, maar bij een levering van een dienst is dit niet het geval. Voorbeelden van diensten zijn financiële adviezen van een adviseur, het geven van onderwijs en het verlenen van zorg.

2.3 De belastingplichtige

In de omzetbelasting is het nog niet zo gemakkelijk om iemand aan te wijzen als belastingplichtige. Zoals we hebben besproken is de omzetbelasting een indirecte, kostprijsverhogende belasting. Dit betekent dat de omzetbelasting de prijs van goederen of diensten verhoogt. Een indirecte belasting betekent dat degene die het goed of dienst consumeert, niet degene is die de belasting afdraagt. De omzetbelasting wordt namelijk geheven van de ondernemer die de goederen of diensten levert. Dit houdt in dat de ondernemer in feite aan te merken is als belastingplichtige. Het kostprijsverhogende effect is duidelijk te verklaren. De ondernemer wil niet opdraaien voor de heffing van de omzetbelasting en daarom wentelt hij dit af op de consumenten. Dit doet hij door de prijs van goederen of diensten te verhogen, zodat hij door het afdragen van de belasting geen inkomsten misloopt.

Het kwalificeren als ondernemer is belangrijk voor de omzetbelasting. Eerder hebben we besproken dat het ondernemerschap kan leiden tot aftrek van voorbelasting. Een ander gevolg van het kwalificeren als ondernemer is, dat een ondernemer verplicht is om over de vergoedingen die hij ontvangt als gevolg van een geleverde prestatie omzetbelasting te voldoen⁹. Als ondernemer ben je dus aan te merken als belastingplichtige voor de omzetbelasting. De grote vraag blijft echter, wanneer kwalificeer je in de wet OB als ondernemer. Het antwoord op deze vraag vinden we in artikel 7 lid 1 van de wet OB 1968: “ *ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.* ” In lid 2 van dit artikel vinden we wat er onder ‘bedrijf’ kan worden verstaan; beroep of exploitatie van vermogensbestanddelen om hier duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Opmerkelijk is het dat hier niet wordt gesproken over winst, maar over opbrengst. Het behalen van opbrengsten is al genoeg om aangemerkt te worden als ondernemer. De vraag of er sprake is van een winstoogmerk is dus niet van belang.

⁹ Idem voetnoot 4, p. 53.

Tarieven in de omzetbelasting

Onder het begrip ‘ieder’ worden niet alleen natuurlijke personen en rechtspersonen verstaan, maar ook verschillende samenwerkingsverbanden die als entiteit deelnemen aan het economische verkeer kunnen hieronder vallen. Voorbeelden hiervan zijn een maatschap en een vennootschap onder firma. De interpretatie van het begrip ‘ieder’ moet wel wat ruimer worden om deze samenwerkingsverbanden te kwalificeren als ondernemer in de Nederlandse omzetbelasting. De wet en de BTW-richtlijn stellen geen eisen aan de nationaliteit van de ondernemer. Iemand kan in Nederland worden gekwalificeerd als ondernemer voor de wet op de omzetbelasting indien diegene een Nederlandse onderneming drijft of een vaste inrichting van een buitenlands lichaam in Nederland heeft.

Naast het begrip ‘ieder’ is er nog een ander element dat nader toegelicht moet worden, namelijk het woord ‘bedrijf’. De exacte definitie van het begrip is bepaald aan de hand van jurisprudentie door de Hoge Raad¹⁰. Een bedrijf is een organisatie van kapitaal en arbeid, gericht op het duurzaam deelnemen aan het economische verkeer. Zoals we in artikel 7 lid 2 wet OB 1968 kunnen lezen, wordt onder bedrijf mede verstaan: beroep en exploitatie van een vermogensbestanddeel. We spreken van een beroep op het moment dat er meer arbeid dan kapitaal nodig is voor de werkzaamheden. In HR 11 maart 1992, nr. 27 739, BNB 1992/173 oordeelde de Hoge Raad dat er geen eisen gesteld worden aan de uitoefening van het beroep. Een beroep hoeft niet uitgeoefend te worden door middel van een organisatie van kapitaal en arbeid. Onder het exploiteren van vermogensbestanddelen wordt veelal het verhuren van roerende en onroerende zaken verstaan.

Indien we kijken naar de definitie van artikel 7 wet OB 1968, zien we ook het begrip ‘zelfstandigheid’. Deze eis is met name ingesteld om te voorkomen dat werknemers in loondienst ook in de heffing zouden kunnen worden betrokken¹¹. Dit vinden we terug in artikel 10 van de BTW-richtlijn. Hier wordt namelijk vermeld dat werknemers in loondienst en andere personen die een arbeidsovereenkomst of juridische band hebben met hun werkgever waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat, worden uitgesloten voor de heffing van omzetbelasting.

¹⁰ HR 6 oktober 1999, nr. 34 714, BNB 1999/443.

¹¹ Idem voetnoot 4, p. 68.

Tarieven in de omzetbelasting

Er komen situaties voor waarin getwijfeld kan worden aan de aanwezigheid van zelfstandigheid. Een goed voorbeeld hiervan zijn de thuiswerkers. In HR 23 mei 1990, nr. 26 339, BNB 1990/202 wordt er thuiswerk door de belanghebbende verricht. De belanghebbende maakt kleding van op maat gesneden stoffen en ontvangt per kledingstuk een vergoeding. De opdrachtgever had niet altijd evenveel werkzaamheden en de belanghebbende was in zekere mate afhankelijk van de opdrachtgever. Het Hof oordeelde in dit arrest dat er geen sprake was van een dienstbetrekking, maar dat de belanghebbende wel in zodanige mate afhankelijk was van de opdrachtgever dat er sprake was van een verhouding van ondergeschiktheid ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de opdrachtgever. De Hoge Raad oordeelde dan ook dat er geen sprake was van zelfstandigheid.

Hoofdstuk 3

Tarieven in de omzetbelasting

In de omzetbelasting hebben we te maken met verschillende tarieven. In dit hoofdstuk zullen deze verschillende tarieven aan bod komen. Een belangrijke vraagstuk voor dit hoofdstuk is, of de lidstaten van de Europese Unie geheel vrij zijn in het bepalen van de tarieven. Er zijn richtlijnen, die door de Raad van de Europese Unie zijn opgesteld, die aangeven hoe lidstaten deze tarieven moeten vaststellen. Dit wordt ook wel de tariefsharmonisatie genoemd.

3.1 Verschillende tarieven in de omzetbelasting

Zoals reeds besproken heeft de omzetbelasting het karakter van een algemene verbruiks- of bestedingsbelasting. De belasting wordt geheven van de ondernemers, maar uiteindelijk is het de bedoeling dat deze belasting wordt doorberekend aan de consument. De omzetbelasting drukt dus op het verbruik van goederen en diensten door de consument. We kennen in de omzetbelasting verschillende tarieven. De aard van de besteding van de consument bepaalt uiteindelijk welk tarief van toepassing is. Het gaat hier over de zogenaamde ‘eerste levensbehoeften’ en de zogenaamde ‘luxe’ goederen. De aard van de besteding zal later nog uitgebreid aan bod komen.

Bij de bepaling van de tariefindeling mag de positie van de ondernemer, die de goederen of diensten levert, geen rol spelen. Dit houdt in dat alle ondernemers die dezelfde goederen of diensten leveren, ook hetzelfde tarief in rekening moeten brengen¹². Indien hier geen afspraken over zouden zijn gemaakt, zou er sprake kunnen zijn van oneerlijke concurrentie. Dit moet natuurlijk worden voorkomen, vandaar dat de positie van de ondernemer geen rol mag spelen bij het bepalen van het tarief. De omzetbelasting zorgt voor een hoop administratieve verplichtingen en om die reden kent het stelsel drie verschillende tarieven.

In beginsel kennen we het algemene tarief van 19 percent, art. 9 lid 1 wet OB. Voor een aantal leveringen van goederen of diensten kennen we het lage tarief van 6 percent, art. 9 lid 2 onderdeel a wet OB 1968. Het lage tarief is alleen van toepassing voor leveringen van goederen en diensten die worden genoemd in tabel 1 van de wet

¹² Fiscale Encyclopedie, de vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 6.2.1 Aard en karakter van de omzetbelasting bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 9.

Tarieven in de omzetbelasting

OB 1968. In art. 9 lid 2 onderdeel b van de wet OB 1968 wordt nog een afwijkend tarief genoemd, namelijk het nultarief. Dit tarief is van toepassing voor leveringen van goederen en diensten die worden genoemd in tabel 2 van de wet OB 1968.

Naast deze verschillende tarieven kan de belastingdruk ook worden gematigd door vrijstellingen¹³. Indien een vrijstelling van toepassing is, wordt over deze levering van een goed of dienst geen belasting geheven. De ondernemer die de vrijgestelde prestatie levert, kan echter geen gebruik maken van de aftrek van voorbelasting¹⁴. Er is hier dus wel sprake van een belastingdruk, alleen is deze belastingdruk gematigd. De verschillende tarieven en de vrijstellingen zullen in dit hoofdstuk allemaal uitgebreid besproken worden.

3.2 Het algemene tarief (art. 9 wet OB)

In art. 9 lid 1 wet OB 1968 wordt vermeld, dat de belasting 19 percent bedraagt. Dit houdt in dat in beginsel alle leveringen van goederen of diensten belast zijn tegen een tarief van 19 percent. Veel mensen denken dat het tarief van 19 percent alleen van toepassing is op zogenaamde 'luke goederen'. Dit is echter een veel voorkomend misverstand. Er wordt dan ook verondersteld dat dit tarief als normaal wordt beschouwd. Het algemene tarief geldt dus in principe voor alle leveringen van goederen of diensten die niet worden genoemd in tabel 1 en 2 van de wet OB 1968. Zoals eerder vermeld, wordt geen onderscheid gemaakt tussen leveringen van goederen of diensten voor wat betreft het tarief¹⁵. Dit betekent dat er sprake is van neutraliteit. De omzetbelasting voldoet aan de eis van juridische neutraliteit: "*Zij is recht evenredig aan de prijs van de prestaties, ongeacht de lengte van de productie- of distributieketen en ongeacht het karakter van de prestatie*"¹⁶.

Volgens het boek Omzetbelasting¹⁷, gaat deze stelling niet altijd op. Dit is het geval indien er ergens in de productieketen een vrijgestelde prestatie wordt verricht¹⁸.

¹³ Idem voetnoot 12.

¹⁴ Artikel 15 lid 2 wet OB 1968

¹⁵ Idem voetnoot 4, p. 210

¹⁶ Idem voetnoot 4, p. 210

¹⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, elfde druk, Kluwer Deventer: 2007

¹⁸ Idem voetnoot 4, p. 210

3.3 Het lage tarief

In art. 9 lid 2 onderdeel a van de wet OB 1968 wordt vermeld dat er een uitzondering is op het algemene tarief van 19 percent. Leveringen van goederen en diensten die worden vermeld in tabel 1 van de wet OB¹⁹, zijn belast tegen een tarief van 6 percent. Dit tarief wordt ook wel het lage tarief genoemd. In tabel 1 van de wet op de omzetbelasting 1968 vinden we bij onderdeel a de goederen die onder dit verlaagde tarief vallen en bij onderdeel b de diensten die onder dit verlaagde tarief vallen. Het doel van het lage tarief is het verlagen van de belastingdruk op de levering van goederen of diensten die behoren tot het normale uitgavenpatroon.

3.3.1 Motieven voor het lage tarief

Er zijn verschillende motieven voor het instellen van het lage tarief in de omzetbelasting. Het eerste motief is het verminderen van de belastingdruk op de noodzakelijke levensbehoeften. Deze vermindering van de belastingdruk is vooral ingesteld voor mensen die minder zijn bedeeld (minder draagkrachtig)²⁰. Voor deze mensen is het van groot belang dat de levering van goederen of diensten die behoren tot de eerste levensbehoeften, een lagere belastingdruk hebben. Zij hebben minder te besteden dan anderen en om die reden zal dit voor de minder draagkrachtigen een relatief belangrijkere plaats innemen dan voor anderen. In tabel 1 van de wet op de omzetbelasting is dit goed te zien. Bij onderdeel a lid 1 vinden we namelijk meteen de voedingsmiddelen. Tabaksproducten en alcoholhoudende dranken hebben een andere regeling. De regering wil deze goederen ontmoedigen en daardoor zijn zij onderworpen aan een andere vorm van belastingheffing, namelijk accijns. Artikel 28 wet OB 1968 ziet toe op de regeling van tabaksproducten en accijnsgoederen in de omzetbelasting. Een speciale regeling is getroffen voor deze goederen: *“Die belasting komt niet voor aftrek als is bedoeld in artikel 15 in aanmerking”*²¹

Een tweede motief voor het toepassen van het lage tarief is het verminderen van de belastingdruk op uitgaven die gedaan worden in verband met het leed van de mens²².

¹⁹ Tabel 1 van de wet op de Omzetbelasting 1968

²⁰ Fiscale encyclopedie de vakstudie omzetbelasting, aantekening 6.2.2 Noodzakelijke levensbehoeften bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 9.

²¹ Artikel 28 wet OB 1968

²² Idem voetnoot 4, p. 210

Tarieven in de omzetbelasting

Hierbij moet je denken aan medische hulpmiddelen en geneesmiddelen. De reden van het verlagen van de belastingdruk van de levering van deze goederen of diensten is gemakkelijk te verklaren. Iedereen die in Nederland woont, heeft wel eens medische hulpmiddelen nodig. Het wordt daarom gerekend tot het normale uitgavenpatroon. De vraag waarom er geen vrijstelling geldt voor deze prestaties, komt naar boven. De vrijstelling van artikel 11 wet OB 1968 is namelijk wel van toepassing op het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen²³. Uit jurisprudentie van het Hof van Justitie is gebleken aan wat voor eisen moet worden voldaan, wil sprake zijn van een vrijstelling. *“De prestaties moeten onontbeerlijk zijn voor het bereiken van de therapeutische doelstellingen van de verpleging en de verzorging.”*²⁴ Het verstrekken van genees- en verbandmiddelen valt niet rechtstreeks onder de noemer verpleging of verzorging.

Andere leveringen van goederen en diensten vallen ook onder het verlaagde tarief. We hebben het hier dan over prestaties op sociaal en cultureel terrein. Voor veel van deze prestaties geldt een vrijstelling. Hier wordt later op teruggekomen in hoofdstuk 3.5. Indien de vrijstelling niet van toepassing is, wordt gekeken naar het lage tarief van art. 9 lid 1 onderdeel a van de wet OB 1968. Verschillende diensten vallen onder het tarief van 6 procent. Enkele voorbeelden van deze diensten zijn; het verlenen van toegang tot circussen, dierentuinen, openbare musea, sportwedstrijden en attractieparken.

De voornaamste motieven zijn nu opgesomd, maar er zijn meer motieven die hieraan ten grondslag liggen. De toepassing van het verlaagde tarief speelt ook een rol in de uitwerking van de zogenoemde landbouwregeling van art. 27 wet OB 1968²⁵. Deze maatregel had als doel de belastingdruk van de landbouw gelijk te stellen aan het percentage van het verlaagde tarief. Dit zou de administratie een stuk gemakkelijker maken. Echter in 1973 is er van deze gelijkheid afgestapt. Het oorspronkelijke motief is hierdoor vervallen, maar alle goederen en diensten die hiervoor naar het verlaagde tarief waren gebracht, bleven daarin. De landbouwregeling die nu geldt, houdt in dat geen belasting is verschuldigd over de levering van goederen die zij zelf hebben

²³ Idem voetnoot 4, p. 224

²⁴ Idem voetnoot 4, p. 225

²⁵ Idem voetnoot 4, p. 433

Tarieven in de omzetbelasting

geteeld²⁶. Een voorbeeld ter illustratie: Boer A koopt groenten van boer B. Boer B heeft deze groenten zelf geteeld, dus hij is hierover geen belasting verschuldigd. Boer A gaat deze groenten vervolgens doorverkopen aan een groentewinkel. Boer A is dan wel belasting verschuldigd. Hij heeft deze groenten niet zelf geteeld, dus de landbouwregeling gaat niet op. De gemiddelde voordruk in de landbouwsector bedraagt 5,1% van de verkopen²⁷. Doordat boer A afnemer is van een landbouwer (boer B), is hij 5,1% belasting verschuldigd. In artikel 27 van de wet OB 1968 is bepaald dat boer A deze 5,1% in aftrek mag brengen als voorbelasting²⁸.

3.3.2 Invloed van het lage tarief op de prijselasticiteit

Indien we kijken naar tabel 1 van de wet OB 1968, zien we verschillende soorten leveringen van goederen en diensten. Om nou te kunnen zeggen dat alle leveringen die in tabel 1 van de wet OB1968 worden genoemd, ook daadwerkelijk behoren tot de primaire levensbehoeften, gaat naar mijn idee een beetje ver. Er staan talloze leveringen die dagelijks door alle lagen van de bevolking worden gebruikt. Een interessante vraag is dan ook wat de invloed van het lage tarief is op de prijselasticiteit van deze goederen of diensten.

Om deze vraag te kunnen beantwoorden, zal eerst een duidelijk beeld van prijselasticiteit moeten worden geschetst. De prijselasticiteit is een getal dat weergeeft hoe een consument zijn gedrag aanpast op het moment dat er een prijswijziging optreedt²⁹. Alle goederen of diensten kennen een andere prijselasticiteit, dit is afhankelijk van de vraag naar deze goederen of diensten. Zo kan een goed of dienst een inelastische of een elastische vraag hebben. Een inelastische vraag houdt in dat de gevraagde hoeveelheid weinig verandert, op het moment dat de prijs verandert. De prijsgevoeligheid van deze goederen of diensten is laag. Enkele voorbeelden van goederen met een inelastische vraag zijn; primaire goederen, producten met een hoge kwaliteit en exclusieve goederen. Een elastische vraag betekent dat de vraag naar deze producten gevoelig is voor prijsveranderingen. Een voorbeeld van een elastische vraag is de vraag naar de zogenaamde 'luxe goederen'. Dit houdt in dat naar mate de prijs van dit goed stijgt, de vraag naar dit goed aanzienlijk afneemt. Er is dus sprake

²⁶ art. 27 lid 1 onderdeel a wet OB 1968

²⁷ Idem voetnoot 4, p. 433

²⁸ Idem voetnoot 4, p. 433

²⁹ Harvey S Rosen and Ted Gayer, Public Finance, ninth edition, Mc Graw Hill: 2010 p. 544.

Tarieven in de omzetbelasting

van een hoge prijsgevoeligheid³⁰.

De vraag is echter wat de prijsgevoeligheid is van de goederen en diensten van het lage tarief. Over het algemeen zijn dit de zogenaamde 'primaire goederen', de goederen die behoren tot de eerste levensbehoeften. Over het algemeen hebben primaire goederen een inelastische vraag. Dit betekent dat deze goederen een lage prijsgevoeligheid hebben, om die reden heeft een kleine prijsverandering geen invloed op de vraag naar deze goederen³¹.

Zoals eerder vermeld, kunnen we in tabel 1 van de wet op de omzetbelasting vooral leveringen van goederen en diensten vinden die te maken hebben met de eerste levensbehoeften van de mens. Goederen die noodzakelijk zijn voor de eerste levensbehoeften van de mens, zijn altijd nodig. Leveringen van goederen met een inelastische vraag, zijn minder gevoelig voor een prijsverandering. Dit komt doordat deze goederen altijd nodig zijn. We kunnen hierdoor wel stellen dat de vraag naar deze producten inelastisch is³².

3.3.3 De levering van goederen en diensten in het lage tarief

Vorig jaar werd duidelijk dat sommige leveringen van goederen of diensten wel eens van tarief wisselen. Dit was bijvoorbeeld het geval bij podiumkunsten. Deze dienst ging van een laag tarief naar het algemene tarief. Een belangrijke vraag is dan ook waarom deze beslissing wordt genomen voor een bepaalde levering van een goed of een dienst. Als we in tabel 1 van de wet op de omzetbelasting kijken, zien we inderdaad dat de podiumkunsten er niet meer bij staan. Het is opvallend dat het verlenen van toegang tot bioscopen nog wel vermeld staat in tabel 1 van de wet OB 1968³³. Je zou toch denken dat beide diensten hetzelfde doel hebben namelijk, het vermaken van mensen. In 1988 werden de podiumkunsten naar het verlaagde tarief van 6 percent gebracht. De reden hierachter waren de negatieve gevolgen van de toenemende vergrijzing en de Arbeidstijdenwet. Het was de bedoeling om meer mensen naar de podiumkunsten te trekken, maar uit de Rekenkamer is naar voren

³⁰ Idem voetnoot 29, p.193.

³¹ Onderzoek voor het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, Evaluatie van het verlaagde BTW-tarief voor Cultuur en Media, APE, Den Haag, september 2008, p. 21

³² Idem voetnoot 31, p. 21

³³ Tabel 1 onderdeel b lid 14 onderdeel e wet op de omzetbelasting 1968.

Tarieven in de omzetbelasting

gekomen dat dit verlaagde tarief niet altijd bij het juiste gezelschap uitkomt³⁴. In 2011 is door de politieke partijen besloten dat de btw-verhoging van podiumkunsten een van de maatregelen is om de overheidsfinanciën weer gezond te maken³⁵. Door de aanhoudende kredietcrisis is het noodzakelijk om op sommige dingen te besparen. De voornaamste redenen van het overbrengen van diensten of goederen naar een ander tarief, zijn dus het stimuleren van bepaalde leveringen. De crisis in Nederland wordt op dit moment als een andere reden gezien. Daarbij komt nog dat uit onderzoek is gebleken dat de prijselasticiteit van podiumkunsten tussen de -1 en 0 zit³⁶. Dit betekent dat er bij podiumkunsten sprake is van een inelastische vraag. Zoals reeds besproken, betekent dit dat een prijsstijging van deze levering niet veel invloed heeft op de vraag naar deze levering. De verwachting van de politieke partijen is dan ook dat de vraag naar de levering van podiumkunsten niet sterk zal afnemen. De reden hiervan is dat het gaat om een 'luke goed', hierdoor zullen mensen die om podiumkunsten geven alsnog gebruik maken van deze diensten. Dit is onafhankelijk van de prijsstijging van deze levering.

3.4 Het nultarief

In art. 9 lid 2 onderdeel b wet OB 1968 wordt vermeld dat het belastingtarief nihil is, indien er sprake is van een levering van een goed of dienst die wordt genoemd in tabel 2 van de wet op de omzetbelasting 1968. Het nultarief is niet hetzelfde als een vrijstelling. De vrijstelling zal later nog uitgebreid aan bod komen. Indien een ondernemer een goed of dienst levert die onderhevig is aan het nultarief, bestaat er nog wel een aftrek op voorbelasting. Het doel van het nultarief is om ervoor te zorgen dat goederen belastingvrij het land verlaten. Er wordt dan ook wel gesproken van het bestemmingslandbeginsel. Dit beginsel houdt in dat handel die wordt gedreven tussen twee lidstaten van de EU, worden belast in het land waar de goederen aankomen³⁷. Voor de verkopende partij geldt het nultarief en de koper doet aangifte in het land van aankomst. In alle gevallen dat een prestatie is onderhevig aan het nultarief, hebben we te maken met een grensoverschrijdende levering. Tussen deze leveringen wordt in tabel 2 van de wet op de omzetbelasting een onderscheid gemaakt in een levering van

³⁴ Memorie van antwoord, tabel 1 onderdeel b lid 14 onderdeel d, Belastingplan 2011, kamerstuk 32504, 10 december 2010, nr. D

³⁵ Idem voetnoot 31, p. 21

³⁶ Idem voetnoot 31, p. 72

³⁷ Idem voetnoot 4, p. 145

Tarieven in de omzetbelasting

goederen die het land worden ingebracht zonder dat ze worden ingevoerd en een levering van goederen die het land verlaten.

Anders dan het algemene tarief en het verlaagde tarief, is het nultarief niet per definitie van toepassing. De ondernemer die het nultarief wil toepassen, moet aan de hand van zijn boeken en bescheiden aantonen dat hij ook daadwerkelijk handelt met het buitenland³⁸. Deze vereisten voor toepassing van het nultarief staan uitgewerkt in art. 12 lid 2 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Enkele voorbeelden van bewijsstukken zijn: bewijzen van betaling uit het buitenland of geverifieerde BTW-nummers van afnemers uit andere lidstaten.

3.5 Vrijstellingen

In de omzetbelasting is een aantal prestaties vrijgesteld. Deze vrijgestelde prestaties worden genoemd in art. 11 van de wet OB 1968. Een ondernemer die een vrijgestelde prestatie levert, mag geen BTW in rekening brengen aan de afnemer van deze prestatie. Het grootste verschil met het nultarief is, dat hier de voorbelasting niet mag worden afgetrokken op grond van art. 15 lid 2 wet OB 1968. Bij een vrijgestelde prestatie wordt over het algemeen verondersteld dat er wel degelijk sprake is van een belastingdruk. De vrijstelling wordt niet betrokken in de heffing van de omzetbelasting, maar er mag geen aftrek van voorbelasting plaatsvinden. Dit betekent dat de belasting blijft drukken op degene die een vrijgestelde prestatie verricht³⁹. De vrijstelling werkt kostprijsverhogend. Dit komt doordat de vrijgestelde ondernemer de niet-aftrekbare belasting zal verdisconteren in de prijs.

Er is een aantal redenen waarom de vrijstellingen zich beperken tot de leveringen van goederen en diensten die worden genoemd in art. 11 wet OB 1968. De vrijstelling moet gezien worden als een uitzondering op de regel. Dit verklaart waarom maar een beperkt aantal vrijstellingen bestaat. De eerste reden is dat het zorgt voor een ophoping van belasting. Dit is in strijd met het oorspronkelijke doel van de omzetbelasting. Het stelsel van de omzetbelasting is uiteindelijk bedoeld als een niet-cumulatief stelsel. Echter treedt in veel gevallen wel degelijk cumulatie op. Dit is bijvoorbeeld het geval indien er wordt geleverd aan een ondernemer die belaste prestaties verricht. De vrijstelling werkt, zoals gezegd, kostprijsverhogend. Dit

³⁸ Idem voetnoot 4, p. 216

³⁹ Idem voetnoot 4, p. 219

Tarieven in de omzetbelasting

betekent dat de niet-aftrekbare voorbelasting zal worden verdisconteerd in de prijs⁴⁰. Over deze prijs wordt vervolgens weer belasting berekend. Een andere reden voor het beperkte aantal vrijstellingen gaat over de evenredigheid van de omzetbelasting. De evenredigheid tussen de prijs van goederen en diensten als gevolg van de toepassing van vrijstellingen verloren⁴¹.

Gezien bovenstaande nadelen, die een vrijstelling met zich meebrengt, rijst de vraag op waarom vrijstellingen bestaan. Soms kan het echter wenselijk zijn dat bepaalde prestaties worden vrijgesteld voor heffing van omzetbelasting. Men wil sommige prestaties buiten de ondernemersfeer houden. Indien een prestatie wordt geleverd door een niet-ondernemer, wordt deze prestatie niet betrokken in de heffing van de omzetbelasting. Hetzelfde effect kan worden bereikt door een vrijstelling⁴².

In art. 11 wet OB 1968 worden de vrijstellingen opgesomd. De vrijstellingen gaan voornamelijk over de levering van diensten. Zoals vermeldt, is een vrijstelling een uitzondering op de regel. Dat een ondernemer vrijgestelde en niet-vrijgestelde prestaties kan leveren, kan geïllustreerd worden aan de hand van onderstaand voorbeeld. In art. 11 wet OB 1968 worden onder andere medische ingrepen genoemd. Veel prestaties in de medische sfeer vallen onder een vrijstelling. Zo geldt er bijvoorbeeld een vrijstelling voor medische handelingen door beoefenaren van een medisch beroep⁴³. Deze vrijstelling geldt echter niet voor alle medische handelingen. Indien een cosmetische ingreep is verricht zonder dat hier een medische redenen aan ten grondslag ligt, is een cosmetische ingreep niet vrijgesteld. Dit betekent dat de arts aannemelijk moet maken dat er sprake is van een ingreep ter verbetering van de gezondheid⁴⁴. Indien het oordeel van inspecteur is dat de arts dit niet in redelijkheid aannemelijk maakt, is er alsnog BTW verschuldigd⁴⁵. Deze prestatie ontbreekt in tabel 1 van de wet op de omzetbelasting 1968. Zodoende is deze ingreep belast tegen een tarief van 19 percent (art. 9 lid 1 wet OB).

⁴⁰ Idem voetnoot 4, p. 220

⁴¹ Idem voetnoot 4, p. 220

⁴² Idem voetnoot 4, p. 221

⁴³ art. 11 lid 1 onderdeel g sub 1a wet OB 1968

⁴⁴ nota naar aanleiding van het verslag van de Eerste Kamer, Kamerstukken I, 2007-2008, 31205 en 31 206, nr. C

⁴⁵ Idem voetnoot 44

3.6 Richtlijnen van de Europese Unie

In beginsel zijn de lidstaten van de Europese Unie vrij in het indelen van de tarievenstructuur en de hoogte van het tarief. Er bestaan echter wel sinds 1967 richtlijnen waar alle lidstaten in de Europese Unie zich aan moeten houden. Deze richtlijnen hebben bijvoorbeeld bepaald dat er sprake moet zijn van een algemeen tarief. Dit tarief moet voor goederen en diensten gelijk zijn. Verder zijn de lidstaten vrij in het kiezen van een tweede tarief. Een verlaagd tarief moet dusdanig zijn vastgesteld dat aftrek van voorbelasting mogelijk is⁴⁶. In de eerste richtlijn, die werd opgesteld door de raad van de EEG, werden lidstaten geacht over te stappen naar het stelsel van omzetbelasting waar aftrek van voorbelasting mogelijk werd. De inhoud van de tweede richtlijn is de structuur van het belastingstelsel. Deze twee richtlijnen hebben ervoor gezorgd dat er een belastingstelsel tot stand kwam, zoals wij dat nu kennen als de wet OB 1968. Na de eerste twee richtlijnen zijn er ook nog een derde, vierde en vijfde richtlijn gekomen. Deze richtlijnen spelen hedendaags geen rol van betekenis meer, omdat deze richtlijnen een invoerdatum van het nieuwe belastingstelsel bedroegen.

Er kwam ook nog een zesde richtlijn. Deze is in januari 1979 in alle lidstaten van de Europese Unie ingevoerd. De Nederlandse wet voldeed al voor een groot deel aan de eisen van de zesde richtlijn. De zesde richtlijn zorgde voor een gelijkheid in het stelsel van de omzetbelasting. Met de komst van deze richtlijn waren lidstaten nog voor een klein gedeelte vrij om een eigen uitwerking te geven aan het nationale belastingstelsel. Dit betrof dan vooral de terreinen waar de lidstaten het nooit met elkaar over eens zouden kunnen worden.

In 2006 kwam er een herschikking van de zesde richtlijn. Deze herschikking werd op 28 november goedgekeurd door de raad van de Europese Unie⁴⁷. Deze herschikking werd de BTW-richtlijn genoemd. Op 1 januari 2007 is deze richtlijn in Nederland ingevoerd. De herschikking heeft niet geleid tot grote veranderingen. In de BTW-richtlijn is een aantal definities aan elkaar gelijkgesteld. Het begrip ‘ondernemer’ wordt in art. 7 van de wet OB 1968 genoemd. In art. 9 lid 1 van de BTW-richtlijn is de definitie voor belastingplichtige gegeven. Deze begrippen worden op basis van

⁴⁶ Fiscale encyclopedie de vakstudie omzetbelasting, Aantekening 6.3.3, Internationale aspecten bij: Wet op de omzetbelasting 1968, art. 9.

⁴⁷ HR 11 maart 1992, nr. 27 739, BNB 1992/173

Tarieven in de omzetbelasting

vaste jurisprudentie van de Hoge Raad⁴⁸ aan elkaar gelijk gesteld. Een ander begrip dat in art. 9 lid 1 van de BTW-richtlijn wordt genoemd, is het begrip ‘economische activiteit’. In art. 7 van de wet OB 1968 vinden we dit begrip niet terug. Wel wordt in dit artikel het begrip ‘bedrijf’ genoemd. De Hoge Raad heeft beslist dat deze begrippen met doel en strekking overeen komen en aan elkaar gelijk worden gesteld⁴⁹.

Een ander belangrijk aspect van de BTW-richtlijn zijn de tarieven van de omzetbelasting. Binnen de Europese Unie zijn de tarieven in de omzetbelasting geharmoniseerd⁵⁰. In hoofdstuk 2 van de BTW-richtlijn staan de richtlijnen voor de structuur en hoogte van de tarieven vermeld. De lidstaten van de Europese Unie moeten een algemeen tarief hanteren en daarnaast hebben zij de keuze voor één of twee verlaagde tarieven. In art. 97 van de BTW-richtlijn staat: *“Van 1 januari tot en met 31 december 2015 mag het normale tarief niet lager zijn dan 15%.”*. Dit betekent dat het algemene tarief in alle lidstaten niet lager dan 15 % mag zijn. De vereisten voor het verlaagde tarief zijn terug te vinden in art. 98 en art. 99 van de BTW-richtlijn. Het verlaagde tarief moet minimaal 5% bedragen. Dit verlaagde tarief is uitsluitend van toepassing op leveringen van goederen of diensten die worden genoemd in Bijlage 3 van de BTW-richtlijn.

⁴⁸ HR 16 juli 1984, nr. 22 543, BNB 1984/295

⁴⁹ HR 15 december 2006, nr. 42 056, BNB 2007/111

⁵⁰ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 1.9.1 EU-aspecten bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 9

Hoofdstuk 4

Omzetbelasting met één tarief

De verschillende tarieven in de omzetbelasting zorgen voor een hoop administratieve handelingen. Waarom is er geen sprake van één algemeen tarief in de omzetbelasting? Indien sprake zou zijn van een uniform tarief, wat zou de hoogte van dit tarief dan zijn? Zou dit efficiënt zijn en zou dit problemen opleveren met betrekking tot de vrijstellingen? Bovenstaande vragen worden allemaal behandeld in dit hoofdstuk.

4.1. Een uniform tarief

Al vanaf het moment dat het BTW-stelsel in Nederland is ingevoerd, kent het stelsel verschillende tarieven. Er zijn veel fiscalisten geweest die zich hebben afgevraagd, waarom er niet is toegewerkt naar een uniform tarief. Dit zou administratief een stuk eenvoudiger zijn geweest⁵¹. De belasting kan vanaf dat moment worden berekend over het totaal van de vergoedingen, zonder dat er moet worden gekeken naar de aard van deze vergoedingen. Op het moment dat een uniform tarief wordt gehandhaafd, zal het probleem van het indelen en splitsen van deze tariefsgroepen minder worden of zelfs verdwijnen. Anderzijds zal het de concurrentieverhoudingen tussen aanverwante goederen of diensten niet aantasten. Een uniform tarief zorgt ervoor dat alle goederen en diensten in dezelfde tariefgroep vallen. Deze goederen en diensten zullen allemaal in gelijke mate worden belast⁵². Het is niet meer noodzakelijk om te weten of het gaat om zogenoemde ‘luxe goederen’ of om ‘eerste levensbehoefte goederen’. Alle goederen worden gelijk behandeld voor de wet op de Omzetbelasting.

Zoals besproken in hoofdstuk 3 van deze scriptie, kent het Nederlandse BTW-stelsel drie verschillende tarieven. In art. 9 wet OB 1968 wordt onderscheid gemaakt in deze tarieven. De omzetbelasting is een kostprijsverhogende belasting. Het zorgt er namelijk voor dat de prijs van het product omhoog gaat. Twee tarieven zorgen voor een kostprijsverhogend effect, namelijk het 19%-tarief en het 6%-tarief. Het nultarief

⁵¹ Idem voetnoot 4, p. 207

⁵² Fiscale encyclopedie de vakstudie omzetbelasting, aantekening 6.3.3 Internationale aspecten bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 9.

Tarieven in de omzetbelasting

werkt feitelijk als een soort vrijstelling, maar dan met de mogelijkheid om de voorbelasting af te kunnen trekken⁵³.

Het draagkrachtbeginsel is een belangrijk begrip in het Nederlandse belastingstelsel. Dit beginsel houdt in dat mensen met een hoger inkomen meer belasting betalen dan mensen met een lager inkomen. Het draagkrachtbeginsel zorgt ervoor dat elk individu na heffing voldoende over heeft om te kunnen voorzien in de eerste levensbehoeften. De vraag is echter of het draagkrachtbeginsel ook terug te vinden is in de omzetbelasting. De omzetbelasting heeft niet als doel het herverdelen van inkomen. Het is niet een heffing naar draagkracht, zoals de inkomstenbelasting, maar het is een heffing van draagkracht⁵⁴. In de inkomstenbelasting is het duidelijk, naarmate je inkomsten stijgen, stijgt ook het belastingtarief. In de omzetbelasting is dit niet het geval. Je betaalt niet meer belasting naarmate je meer verdient, want de tarieven blijven gelijk. Er wordt alleen verondersteld dat een individu meer gebruik maakt van 'luke goederen' op het moment dat het inkomen stijgt. Individuen met een hoger inkomen betalen in dat geval meer belasting, doordat zij in het algemene belastingtarief vallen van 19%. De goederen of diensten die betrekking hebben op de eerste levensbehoeften, behoren tot het lage tarief van 6%. De hoogte van het inkomen heeft geen invloed op de tarieven van de omzetbelasting. Deze goederen zullen daarom altijd tot het 6%-tarief blijven behoren. Het BTW-stelsel houdt rekening met het uitgavenpatroon van individuen. Consumptie wordt in dit stelsel ook wel gezien als maatstaf voor draagkracht⁵⁵. Het is echter de vraag of dit redelijk is. De tarieven wijzigen namelijk niet op het moment dat het inkomen stijgt. Uit onderzoek is gebleken dat de omzetbelasting zelfs een regressieve werking heeft. Bij een gelijkblijvend tarief zullen de belaste consumptieve bestedingen als fractie van het inkomen dalen, als gevolg van een stijging van het inkomen⁵⁶.

Op het moment dat de tariefsgroepen verdwijnen, als gevolg van de introductie van een uniform tarief, wordt er geen rekening meer gehouden met het uitgavenpatroon van individuen. De vraag is echter of dit een negatieve invloed heeft op het

⁵³ Idem voetnoot 4, p. 207

⁵⁴ A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW, Kluwer Deventer: 2009, blz. 36.

⁵⁵ L.G.M. Stevens, Naar een solidaire participatiemaatschappij, Kluwer Deventer: 2008, blz. 56.

⁵⁶ S. Cnossen, Lastenverschuiving door uniformering van BTW-tarieven, ESB: 15-11-1995

Tarieven in de omzetbelasting

draagkrachtige stelstel dat wordt beoogd. Aangezien het verlaagde tarief niet zorgt voor een lagere druk voor minder draagkrachtigen⁵⁷.

4.2 Voor- en nadelen van één tarief

Een aantal mensen is voorstander voor een uniform tarief. L.G.M. Stevens en S. Cnossen pleiten voor een uniform tarief. Het zou de administratieve lasten aanzienlijk verminderen en discussie over de indeling van tarieven zal verdwijnen. De Nederlandse politieke partijen houden het uniforme tarief echter tegen. De verschillende tariefsgroepen verdwijnen en alle goederen en diensten worden hetzelfde belast. Met het oog op de vermindering van de kosten van het 'eerste levensonderhoud' is dit niet gewenst. Het onderscheid tussen 'luke goederen' en goederen die behoren tot de eerste levensbehoeften zal hierdoor verdwijnen. Dit onderscheid zal niet meer relevant zijn, omdat er sprake zal zijn van één tarief, waar alle goederen onder vallen.

4.2.1. Voordelen van een uniform tarief

Het ontstaan van een uniform tarief zou voor veel ondernemers gewenst zijn. Voor sommige ondernemers kunnen de verschillende tarieven wel eens lastig zijn. Indien sprake zou zijn van één tarief, kan de belasting worden berekend over het totaal van de vergoedingen. Nu komt gelijk het eerste voordeel naar voren. Het zal voor veel ondernemers een enorme verlichting van de administratieve lasten betekenen⁵⁸. Dit zal vooral een uitkomst zijn voor ondernemers die naar aard veel verschillende goederen of diensten leveren. Een uniform tarief zorgt ervoor dat forfaitaire regelingen met betrekking tot het bepalen van de verschuldigde belasting overbodig worden. De zuivere werking van het BTW-stelsel zal hierdoor ten goede komen⁵⁹.

Een ander voordeel heeft te maken met de indeling en afbakening van de tariefstructuur. De heffing op bijzondere regelingen, zoals kortingen, zegelsystemen en cadeaubonnen zou op simpele wijze kunnen plaatsvinden indien sprake is van een uniform tarief. Het komt nog wel eens voor, dat het lastig is om te bepalen in welke tariefgroep bovenstaande bijzondere regelingen vallen. Op het moment dat sprake is

⁵⁷ Idem voetnoot 56.

⁵⁸ Idem voetnoot 46.

⁵⁹ Fiscale encyclopedie de vakstudie omzetbelasting, aantekening 2.2.3 Bepaling verschuldigde omzetbelasting bij: Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 9.

Tarieven in de omzetbelasting

van één tarief vallen alle goederen en diensten in hetzelfde tarief. Vanaf dan is geen discussie mogelijk over de vraag in welk tarief bepaalde goederen en diensten vallen.

Een ander belangrijk aspect van een belasting is de handhaving en controle van het belastingstelsel⁶⁰. De naleving van het stelsel moet eenvoudig te controleren zijn. Door toepassing van één tarief zal de controle op de naleving van het BTW-stelsel door de belastingdienst een stuk makkelijker zijn. Op het moment dat een uniform tarief wordt geïntroduceerd, zal geen onduidelijkheid ontstaan over het tarief van bepaalde goederen of diensten. De aard van de goederen of diensten is doorslaggevend om te bepalen in welke tariefgroep dit zal vallen. Er zijn echter goederen die geschillen tussen de ondernemer en de inspecteur opleveren. Een voorbeeld van zo'n geschil gaat over een postzegel album. De ondernemer is ervan overtuigd dat het gezien moet worden als een boek. Boeken vallen in het verlaagde tarief van 6% op grond van tabel 1 onderdeel a lid 30 van de wet OB 1968. De inspecteur vindt dat er geen sprake is van een boek en dat de ondernemer daarom omzetbelasting van 19% is verschuldigd. Uiteindelijk heeft het Hof van Arnhem beslist dat er sprake is van een boek⁶¹. Indien de verschillende tarieven verdwijnen, zal er geen discussie meer zijn over de aard van de goederen of diensten. Deze zullen, zoals eerder gezegd, gelijk belast worden

Nog een voordeel van toepassing van één tarief, is een voordeel voor consumenten. Mensen zullen een beter beeld krijgen wat de invloed van belastingheffing is op de consumentenprijzen⁶². De omzetbelasting is een kostprijsverhogende belasting. Dit betekent dat de prijs van een goed of dienst omhoog gaat op het moment dat de belasting stijgt. De consumenten zullen op deze manier precies weten hoeveel belasting wordt afgewenteld op de consument. In het Nederlandse BTW-stelsel wordt uitgegaan van een situatie dat de verschuldigde belasting wordt doorberekend aan de afnemer van deze prestatie. Dit wordt ook wel het afwentelen van belasting genoemd⁶³. Bij meerdere tarieven is het echter niet duidelijk hoeveel er wordt afgewenteld op de consument. De consument weet vaak niet hoeveel belasting zij is verschuldigd. Echter grote bedrijven zijn verplicht een factuur op te stellen. Op een

⁶⁰ Idem voetnoot 56.

⁶¹ Hof van Arnhem, 12 april 2011, nr. 10/00406, NTFR2011-1161

⁶² Idem voetnoot 56.

⁶³ Fiscale encyclopedie de Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 1.4.2. Economische situatie en hoogte tarieven bij: Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 9.

Tarieven in de omzetbelasting

factuur staat precies hoeveel omzetbelasting is verschuldigd. Op het moment dat de omzetbelasting één tarief krijgt, weet men altijd hoeveel procent belasting zij betalen. Deze belasting geldt dan voor alle goederen en diensten.

Het laatste voordeel van een uniform tarief gaat over de werkgelegenheid. S. Cnossen pleit dat een uniform tarief een effectievere maatregel is om de werkgelegenheid te bevorderen, dan de overbrenging van arbeidsintensieve diensten naar het verlaagde tarief⁶⁴. Het verschil tussen de belasting voor invoering van het verlaagde tarief en het normale tarief zal gering zijn. Hierdoor is het ‘zwartwerken’ nog steeds een probleem. Tevens zullen er geschillen ontstaan over de definitie van ‘arbeidsintensieve diensten’. Door invoering van een uniform tarief vermijd je deze geschillen en aangezien het verlaagde tarief niet zorgt voor een groot verschil in het betalen van omzetbelasting, is een uniform tarief een goede oplossing⁶⁵.

4.2.2 Nadelen van een uniform tarief

Terwijl zoveel voordelen bekend zijn van een uniform belastingtarief, zijn er toch diverse redenen dat dit uniforme tarief tot op heden niet is ingevoerd. Uiteraard kleven ook nadelen aan het toepassen van één tarief. Op het moment dat één tarief in de omzetbelasting zal worden geïntroduceerd, verdwijnt het lage tarief. Het lage tarief is oorspronkelijk ingesteld om de kosten van goederen en diensten die vallen onder de ‘eerste levensbehoeften’, te verlagen⁶⁶. Dit gebeurde om de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtige te verlichten. Automatisch kom ik nu bij het eerste nadeel van een uniform tarief. Op het moment dat een uniform tarief wordt ingesteld, zal geen rekening meer worden gehouden met de sociale aspecten van de omzetbelasting⁶⁷. Het verschil tussen ‘eerste levensbehoeften’ en ‘luke goederen’ zal verdwijnen. Alle goederen zullen op dat moment hetzelfde worden belast. Hiermee zal het beoogde draagkrachtige karakter van de omzetbelasting geheel verdwijnen⁶⁸. De vraag is echter of er ooit sprake is geweest van een draagkrachtig karakter. Zoals reeds besproken, heeft het draagkrachtbeginsel als doel het herverdelen van inkomen. De omzetbelasting heeft niet als doel het herverdelen van inkomen, maar de tarieven

⁶⁴ Idem voetnoot 56.

⁶⁵ Idem voetnoot 56.

⁶⁶ Idem voetnoot 20.

⁶⁷ Fiscale encyclopedie de Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 2.2.12. Afwijzing van één tarief bij: Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 9.

⁶⁸ Idem voetnoot 61.

Tarieven in de omzetbelasting

moeten zorgen voor een nivellerend effect⁶⁹. De goederen en diensten die behoren tot de 'eerste levensbehoeften', zullen naar het algemene tarief worden geschoven. Het schokeffect op de prijzen van deze goederen en diensten zal groot zijn. De prijzen van deze goederen en diensten zullen stijgen als gevolg van de tariefswijziging. Dit heeft echter ook een keerzijde. Op het moment dat het uniforme tarief wordt geïntroduceerd zullen de prijzen van de goederen die onder het verlaagde tarief vielen, stijgen. Echter de prijzen van goederen die in het algemene tarief vielen, zullen dalen. Deze goederen zullen alleen in prijs dalen indien het uniforme tarief lager is dan het algemene tarief van 19%. De noodzaak van de invoering van een uniform tarief zit in de doorberekening van de belasting in de prijs. Op het moment dat het algemene tarief wordt verlaagd, moet dit ook doorberekend worden in de prijzen. Uit onderzoek is gebleken dat een belastingverhoging wel wordt doorberekend in de prijs, maar een belastingverlaging niet⁷⁰.

Als gevolg van invoering van één tarief zal een eenvoudig stelsel ontstaan. Dit lijkt alleen maar voordelen te hebben, maar het uniforme tarief zal zorgen dat het instrumentele gebruik van de BTW-tarieven niet langer tot de mogelijkheid behoort⁷¹. Dit instrumentele gebruik werd ingezet om het verlaagde tarief te realiseren voor de eerste levensbehoeften, geneesmiddelen en gehandicaptenvoorzieningen. De vraag is echter of het instrumentele gebruik van de BTW-tarieven noodzakelijk is. Met dit instrumentele gebruik gaat een hoop discussie gepaard; welke goederen gaan wel over naar het verlaagde tarief en welke goederen blijven in het algemene tarief? Door invoering van één tarief verdwijnt dit instrumentele gebruik, maar daarbij ook de geschillen over de goederen.

Waar rekening mee dient te worden gehouden, is het effect dat ontstaat als gevolg van de verdwijning van het lage tarief. Ondernemers die grenzen aan buitenlandse landen, kunnen last krijgen van een nadelig effect. Mensen kunnen naar het buitenland gaan, om daar goederen te kopen waarop nog wel een lager tarief van toepassing is.

Hiermee zou de concurrentiepositie van Nederlandse ondernemers, die grenzen aan

⁶⁹ C.L.J. Caminada, Tijdschrift voor Openbare Financiën, jaargang 42, 2010, nummer 2, Wim Drees Stichting voor Openbare Financiën

⁷⁰ Onderzoek uniform tarief: aspecten en overwegingen in kort bestek, Kamerstuk, 23-12-2008.

⁷¹ Idem voetnoot 61.

Tarieven in de omzetbelasting

buurlanden, onder druk kunnen komen te staan⁷². Nagedacht moet worden of er wel degelijk sprake is van een nadelig effect. Het is maar de vraag of men bereid is om verder te rijden voor een lagere prijs. Met oog op de prijs voor benzine, zullen mensen een afweging moeten maken tussen de lagere prijzen op goederen of een hoge prijs betalen voor benzine om daar te komen. Er kan echter ook een positief effect ontstaan. In Duitsland en België hanteren ze, net als in Nederland, ook twee tarieven. Indien Nederland één tarief hanteert gaat het algemene tarief omlaag en de prijzen voor goederen en diensten in het algemene tarief dalen ook. Hierdoor kunnen Duitsers en Belgen ons land in komen om deze producten bij ons te kopen tegen een lager tarief⁷³.

Een ander nadeel van een uniform tarief, gaat over de vraag hoe de vrijstellingen hierin betrokken gaan worden⁷⁴. De vrijstellingen zijn een belangrijk aspect van omzetbelasting. Het zorgt ervoor dat bepaalde goederen en diensten vrijgesteld worden van omzetbelasting. Dit zal verder besproken worden in hoofdstuk 4.4 dat zal gaan over vrijstellingen.

4.3 Hoogte van het tarief

Het Nederlandse BTW-stelsel zorgt voor hoge inkomsten voor de Nederlandse overheid. Op het moment dat er een uniform tarief zou komen, kunnen deze inkomsten nog hoger worden. De overheid kan ervoor kiezen om de opbrengsten hoger te laten worden⁷⁵. Ze kunnen ook kiezen voor gelijke opbrengsten met een lager uniform tarief. Het uniforme tarief zou tot stand kunnen komen door het lage tarief van 6% stapsgewijs te verhogen. Het is mogelijk dat de overheid kiest voor een algemeen tarief van 19%. De meeropbrengsten kunnen worden gebruikt om meer verstorende belastingen te verlagen⁷⁶. In principe zal de verhoging van het tarief niet leiden tot grote verstoringen in het gedrag van de consument. Dit heeft alles te maken met de prijselasticiteit van goederen of diensten die tot de eerste levensbehoeften behoren. Zoals besproken, geeft de prijselasticiteit weer hoe de gevraagde

⁷² R.N.F. Zuidgeest, Weekblad voor Fiscaal Recht, Nieuwe mogelijkheden voor uniformering van de BTW-tarieven?, WFR 2009/154

⁷³ Idem voetnoot 69.

⁷⁴ Fiscale encyclopedie de Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 2.2.25. : Geen overgangsregeling mogelijk bij: Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 9.

⁷⁵ Idem voetnoot 56.

⁷⁶ Idem voetnoot 56.

Tarieven in de omzetbelasting

hoeveelheid verandert op het moment dat de prijs stijgt⁷⁷. De prijselasticiteit kan opgesplitst worden in twee verschillende elasticiteiten. Onderscheid wordt gemaakt tussen inelastische goederen en elastische goederen. Indien een goed inelastisch is, heeft dit als gevolg dat de gevraagde hoeveelheid niet sterk reageert op een prijsverandering. Voorbeelden van inelastische goederen zijn goederen die altijd nodig zijn, zoals goederen die behoren tot het eerste levensonderhoud en medicijnen. Een belasting op consumptie zorgt voor minder verstoringen in de economie⁷⁸. In dat opzicht zal een afschaffing van het lage tarief niet leiden tot grote verstoringen in de economie. De goederen die altijd nodig zijn, vallen onder artikel 9 lid 2 onderdeel a van de wet OB 1968. Dit zijn de goederen die bekend staan als ‘de eerste levensbehoeften’. Men zal bij het consumeren van deze goederen het prijsverschil wel degelijk merken, maar dit zal niet leiden tot een terugloop in verkoop van deze goederen. Een ander belangrijk aspect van de omzetbelasting is dat iedere inwoner van Nederland te maken krijgt met deze belasting. Iedereen die in Nederland consumeert, wordt betrokken in de omzetbelasting. Op het moment dat de inkomstenbelasting omhoog gaat, zal dit niet leiden tot meer opbrengsten voor de overheid. Oudere mensen in Nederland leven van hun opgebouwde pensioen en de AOW. Op het moment dat een individu ouder is dan 65, worden zij in mindere mate betrokken in de inkomstenbelasting. De eerste 2 schijven van de inkomstenbelasting kennen een aangepast tarief voor mensen die 65+ zijn⁷⁹. Een verhoging van de inkomstenbelasting zal niet leiden tot hogere belastingopbrengsten vanuit die groep individuen, omdat de ouderen zich meestal in de eerste 2 schijven van de inkomstenbelasting bevinden en dus buiten de verhoging vallen. De omzetbelasting heeft betrekking op alle inwoners van Nederland. De oudere mensen houden niet op met consumeren, dus ook zij worden betrokken in de omzetbelasting. Een verhoging van omzetbelasting zal leiden tot meer opbrengsten voor de overheid dan een verhoging van de inkomstenbelasting⁸⁰.

De afschaffing van het verlaagde tarief is niet in strijd met de richtlijnen van de EU. In deze richtlijn staat namelijk dat een lidstaat één normaal tarief moet hanteren van

⁷⁷ Harvey S. Rosen and Ted Gayer, public finance, McGraw-Hill International edition, ninth edition, page 564

⁷⁸ Idem voetnoot 69.

⁷⁹ Overzicht belastingtarieven 2012, Rijksoverheid.

⁸⁰ Idem voetnoot 28.

Tarieven in de omzetbelasting

tenminste 15% en daarnaast mag de lidstaat nog één of twee verlaagde tarieven hanteren⁸¹. Nederland is dus vrij in de keuze voor een uniform tarief, zolang het tarief tenminste 15% bedraagt.

In bovenstaande tekst wordt duidelijk wat het voordeel is van het verhogen van de tarieven in de omzetbelasting boven het verhogen van andere belastingen. Echter wordt hier nog niet duidelijk wat de hoogte zal worden van het uniforme tarief. De overheid kan, zoals vermeld, twee keuzes maken. In bovenstaande tekst is uitgewerkt wat het effect zal zijn op het moment dat de overheid ervoor kiest om het lage tarief te vervangen door het algemene tarief van 19%. De tweede keuze heeft betrekking op de hoogte van het tarief. De overheid kan namelijk kiezen voor een uniform tarief, waarbij de hoogte van de opbrengsten gelijk blijft aan de hoogte van de opbrengsten voordat het lage tarief werd afgeschaft. Dit zal resulteren in een lager algemeen belastingtarief⁸². Het algemene tarief dat zal ontstaan op het moment dat de belastingopbrengsten gelijk blijven, zal gelijk zijn aan 15,26%⁸³. Bij de berekening van dit percentage is rekening gehouden met budgetneutraliteit. Een lager algemeen belastingtarief heeft veel invloed op individuen die relatief veel inkomen besteden aan goederen of diensten die vallen in het lage tarief van 6%. Minder invloed heeft dit op mensen die relatief veel inkomen besteden aan goederen of diensten die vallen in het algemene tarief van 19%. Een lager algemeen tarief heeft een positief effect. Voor mensen die relatief veel inkomen besteden aan goederen en diensten die vallen in het lage tarief van 6%, zal de prijs sowieso omhoog gaan, waardoor een lager algemeen tarief van 15,26% positiever zal worden ervaren dan een tarief van 19%. Voor mensen die relatief veel inkomen besteden aan goederen en diensten die vallen in het algemene tarief van 19%, zal het als positief worden ervaren, voor deze personen zullen deze prijzen dalen⁸⁴.

⁸¹ Idem voetnoot 56.

⁸² Fiscale encyclopedie de vakstudie omzetbelasting, aantekening 6.4.1. Uniform tarief bij: Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 9.

⁸³ Studiecommissie belastingstelsel, Continuïteit en vernieuwing, Een visie op het belastingstelsel, 7 april 2010, Bijlage 2: effecten uniform BTW-tarief.

⁸⁴ Idem voetnoot 74

Tarieven in de omzetbelasting

Uit onderzoek⁸⁵ is gebleken dat mensen met een hoog inkomen relatief iets meer besteden aan goederen en diensten die vallen onder het algemene tarief, maar zij besteden weer iets minder aan goederen die niet BTW-plichtig zijn.

4.4 Vrijstellingen

In de omzetbelasting zijn vrijstellingen van groot belang. Artikel 11 van de wet OB 1968 gaat over deze vrijstellingen. Zoals vermeld in hoofdstuk 3, zijn bepaalde goederen en diensten vrijgesteld in de omzetbelasting. Indien goederen of diensten zijn vrijgesteld, is geen aftrek van voorbelasting mogelijk⁸⁶. Op het moment dat een uniform tarief wordt geïntroduceerd, is het lastig om te bepalen welke goederen of diensten onder de vrijstellingen vallen. Er kan sprake zijn van het overgangsrecht. Het overgangsrecht is het recht dat kan worden gebruikt indien sprake is van een overgang naar een nieuwe wettelijke regeling in het kader van de nieuwe Europese wetgeving. Dit recht kan ervoor zorgen dat bepaalde goederen of diensten in de nieuwe wettelijke regeling, nog steeds vallen onder het verlaagde tarief. Indien het nieuwe BTW-stelsel nu in Nederland van start zal gaan, kan Nederland geen beroep doen op het overgangsrecht⁸⁷.

Het probleem is echter niet dat geen beroep gedaan mag worden op het overgangsrecht, maar de vraag welke goederen of diensten onder de vrijstelling gaan vallen. Een andere belangrijke vraag gaat over het blijven bestaan van vrijstellingen. Ondernemers zullen alles op alles zetten om te kunnen voldoen aan de vrijstellingen in artikel 11 wet OB 1968. Een vrijstelling betekent een lagere verkoopprijs, maar geen aftrek van voorbelasting voor de ondernemer. Aangezien de omzetbelasting niet zorgt voor een grote verstoring van het bestedingspatroon, pleit de Nederlandse studiegcommissie voor een opschoning van de vrijstellingen in de omzetbelasting⁸⁸. In dit geval zullen de vrijstellingen grotendeels verdwijnen.

⁸⁵ L.Bettendorf, S.Cnossen en C. Van Ewijk: BTW-verhoging treft hoge en lage inkomens even sterk, 25 april 2012, Openbare Financiën.

⁸⁶ Idem voetnoot 4, p. 46

⁸⁷ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 2.2.25. Geen overgangsregeling mogelijk bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 9

⁸⁸ C.L.J. Caminada en C.A. de Kam (2010), 'Op weg naar de volgende belastingherziening', in: C.A. de Kam, J.H.M. Donders en A.P. Ros (red.) Miljardendans in Den Haag. Overheidsuitgaven en belastingen in analyse, Dreesforum 4, Sdu, Den Haag, pp. 221-248.

Tarieven in de omzetbelasting

De vrijstellingen in de omzetbelasting zijn echter grotendeels geharmoniseerd in de Europese Unie⁸⁹. Nederland kan dit niet zonder toestemming als enige land wijzigen. Uiteraard kan wel een deel van de vrijstellingen verdwijnen, maar vrijstellingen die te maken hebben met de gezondheid van mensen, zoals ziekenhuizen, huisvesting en sociale dienstverlening, worden vastgesteld door de Europese Unie. Deze vrijstellingen zullen hoe dan ook blijven bestaan.

Het ontstaan van een uniform tarief betekent niet dat er een volledig neutraal BTW-stelsel ontstaat. De verstoringen op het gebied van vrijstellingen blijven namelijk bestaan. Een vrijgestelde ondernemer heeft geen recht op aftrek van voorbelasting. Zoals vermeld in hoofdstuk 3 blijft de belasting drukken op degene die een vrijgestelde prestatie verricht⁹⁰. De vrijstelling werkt kostprijsverhogend. Dit komt doordat de vrijgestelde ondernemer de niet-aftrekbare belasting zal verdisconteren in de prijs. Deze ondernemers moeten ervoor zorgen dat zij de activiteiten waar voorbelasting op drukt zelf verrichten. Onder deze activiteiten vallen was- en schoonmaakkosten en administratieve diensten. Op deze manier wordt de voorbelasting uit de weg gegaan en drukt deze voorbelasting niet op de prestatie. Er zijn ook andere mogelijkheden om voorbelasting uit de weg te gaan. Het zou ook mogelijk zijn om deze activiteiten onder te brengen in een belastingplichtige dochteronderneming⁹¹. Tot slot is het ook mogelijk om te kijken naar de hoofdactiviteiten van deze ondernemingen. De hoofdactiviteiten kunnen zodanig veranderen dat wel aftrek op voorbelasting ontstaat.

⁸⁹ Idem voetnoot 79.

⁹⁰ Idem voetnoot 4, p. 219

⁹¹ Idem voetnoot 79.

Conclusie

De omzetbelasting is een indirecte verbruiksbelasting. Dit houdt in dat de ondernemer, die belastingplichtig is in de wet OB 1968, de betaalde belasting door de consument afdraagt aan de fiscus. De prijzen van producten en diensten gaan omhoog als gevolg van de omzetbelasting. Hierdoor wordt de omzetbelasting gezien als een kostprijsverhogende belasting. De belastingplichtige in de omzetbelasting is de ondernemer die kwalificeert voor de wet OB 1968. De vereisten voor het kwalificeren als ondernemer worden genoemd in art. 7 lid 1 van de wet OB 1968: ieder, zelfstandig en bedrijf. De belastingplichtige is degene die de belasting voldoet aan de fiscus. In dit geval is dat de ondernemer. De belastingdruk ligt echter bij iemand anders. De belastingdruk ligt bij degene op wie de belasting drukt. De omzetbelasting wordt verdisconteerd in de prijs die de consument betaalt. De belastingdruk ligt bij de consument.

De omzetbelasting is opgesplitst in meerdere tarieven. In art. 9 van de wet OB 1968 worden de tarieven genoemd. We kennen het algemene tarief van 19%, het verlaagde tarief van 6% en het nultarief. Het algemene tarief van 19% geldt voor alle leveringen van goederen en diensten die niet worden genoemd in tabel 1 en 2 van de wet OB 1968. Het algemene tarief moet als normaal worden beschouwd. Het verlaagde tarief van 6% is van toepassing op leveringen van goederen en diensten die worden genoemd in tabel 1 van de wet OB. De voornaamste motieven voor het invoeren van het verlaagde tarief zijn; het verminderen van de belastingdruk op de noodzakelijke levensbehoeften, het verminderen van de belastingdruk op uitgaven die worden gedaan in verband met het leed van de mens en het verminderen van de belastingdruk over prestaties op sociaal en cultureel terrein. De vraag is echter of de vermindering van belastingdruk op deze prestaties noodzakelijk is. De prijsgevoeligheid van goederen en diensten die in het verlaagde tarief van 6% vallen, is laag. Dit betekent dat een kleine prijsverandering geen invloed heeft op de vraag naar deze goederen of diensten. Dit komt doordat deze goederen of diensten behoren tot de 'eerste levensbehoeften' van de mens. Het nultarief van art. 9 lid 2 onderdeel b van de wet OB 1968 is van toepassing op goederen die het land verlaten en worden overgebracht naar een andere lidstaat van de EU. De goederen verlaten het land belastingvrij en worden belast in het land waar de goederen aankomen.

Tarieven in de omzetbelasting

Het onderscheid in tarieven is ontstaan om de belastingdruk op goederen die te maken hebben met de 'eerste levensbehoeften van de mens' te verlichten.

Indien een uniform tarief wordt geïntroduceerd in de omzetbelasting, zullen de verschillende tarieven verdwijnen. Een uniform tarief zorgt ervoor dat alle goederen hetzelfde belast zullen worden in de omzetbelasting. Een voordeel van een uniform tarief is de verlichting van de administratieve lasten. Voornamelijk voor ondernemers die goederen of diensten leveren in verschillende tarieven, zal het eenvoudiger worden. Ze kunnen dan alle goederen bij elkaar nemen en daarover de belasting betalen. Een ander voordeel heeft te maken met de indeling van de tarieven. Op het moment dat een uniform tarief wordt ingevoerd, hoeft een geen onderscheid gemaakt te worden tussen goederen of diensten. Ook zal de controle en handhaving van het belastingstelsel eenvoudiger te controleren zijn. Er zal geen onduidelijkheid meer zijn over bepaalde goederen die wel of niet in het verlaagde tarief vallen. Alles wordt hetzelfde belast in de omzetbelasting.

Echter kleven er ook nadelen aan een uniform tarief. Het draagkrachtige beginsel dat wordt beoogd, zal verdwijnen. Naar mijn mening valt het echter te betwijfelen of het draagkrachtbeginsel wel zo'n grote rol speelt als wordt beoogd. Een draagkrachtbeginsel houdt in dat het belastingpercentage stijgt op het moment dat het inkomen hoger wordt. In de omzetbelasting is dit niet het geval. Een draagkrachtbeginsel zorgt ook voor herverdeling van inkomen. Naar mijn mening wordt dit in de omzetbelasting niet bereikt.

Als gevolg van een uniform tarief kan een nadelig effect ontstaan in de gebieden die grenzen aan andere landen met een lager tarief. Dit effect wordt naar mijn idee overdreven. Op het moment dat de prijzen van goederen lager zijn in het aangrenzende land, zullen personen de afweging moeten maken tussen de tijd en moeite die je steekt in het verkrijgen van deze goedkopere producten en de baten van de lagere prijs. Met het oog op de huidige benzineprijzen denk ik dat dit geen nadelig effect zal opleveren. De lagere prijs wordt gecompenseerd door de extra kosten om deze goederen te bemachtigen.

In de richtlijnen van de EU is opgenomen dat een lidstaat één normaal tarief moet hanteren van ten minste 15%. Daarnaast heeft de lidstaat de keuze om één of twee verlaagde tarieven in te voeren. De keuze voor een uniform tarief is niet in strijd met

Tarieven in de omzetbelasting

de richtlijnen van de EU. De hoogte van het tarief hangt af van de keuze die de overheid maakt. De overheid kan kiezen voor meeropbrengsten of voor een budgetneutraal stelsel. Op het moment dat de overheid kiest voor meeropbrengsten zal het tarief 19% bedragen. Bij keuze voor een budgetneutraal stelsel zal het tarief 15,26% bedragen.

De vrijstellingen spelen een grote rol in de omzetbelasting. Een vrijstelling moet gezien worden als uitzondering op de regel. De vrijstellingen zijn te vinden in art. 11 van de wet OB 1968. Vrijstellingen zijn ingevoerd om bepaalde situaties buiten de heffing van omzetbelasting te houden. Een vrijgestelde ondernemer kan geen gebruik maken van aftrek van voorbelasting. De vrijstellingen zijn in de Europese Unie grotendeels geharmoniseerd. Indien een uniform tarief geïntroduceerd zal worden, blijven de verstoringen op het gebied van vrijstellingen bestaan. De verstoringen ontstaan, doordat de vrijgestelde ondernemer geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. De voorbelasting blijft drukken op degene die een vrijgestelde prestatie verricht. Om deze verstoringen tegen te gaan, zullen vrijgestelde ondernemers prestaties waarop voorbelasting drukt zelf moeten verrichten.

Bij de beantwoording van mijn probleemstelling: *“Waar wordt het onderscheid gemaakt voor het hoge/lage tarief? Zijn deze tarieven in de omzetbelasting effectief?”* heb ik vooral nagedacht over de uitwerking van een uniform tarief. Het onderscheid in tarieven is naar mijn idee helder. Het verlaagde tarief is ingesteld om de belastingdruk op noodzakelijke levensbehoeften te verlichten. De vraag of deze tarieven effectief zijn, vind ik echter lastiger te beantwoorden. Een uniform tarief heeft naar mijn idee veel voordelen. Ik denk hierbij aan de vereenvoudiging van administratieve lasten, de verdwijning van de tariefsindeling en de vereenvoudiging van de handhaving en controle van het BTW-stelsel. De nadelen die worden onderbouwd, vind ik vaak te overdreven. Het draagkrachtbeginsel bestaat naar mijn idee niet in de omzetbelasting. Onder het draagkrachtbeginsel versta ik: *“het herverdelen van inkomen door toepassing van een relatief hoger belastingpercentage op mensen die een relatief hoger inkomen hebben”*. Dit wordt door middel van de verschillende tarieven in de omzetbelasting niet bereikt. Echter een belangrijk nadeel van de invoering van een uniform tarief in de omzetbelasting heeft te maken met de prijs van goederen of diensten. Indien de overheid kiest voor een budgetneutraal stelsel, moet er, naar mijn idee, ook worden toegezien op een prijsverlaging van

Tarieven in de omzetbelasting

goederen die in het algemene tarief van 19% vielen. Op het moment dat het lage tarief van 6% verdwijnt, stijgen de prijzen van de prestaties, die worden genoemd in tabel 1 en 2 van de wet OB 1968, naar 15,26%. Het belastingpercentage van goederen die onder het algemene tarief vallen van 19%, zal moeten dalen naar 15,26%. Dit heeft als gevolg dat de prijs van deze producten ook daalt.

Ik ben van mening dat de verschillende tarieven in de omzetbelasting niet effectief zijn. De consument heeft bij het afrekenen van goederen of diensten niet door hoeveel belasting er in de prijs van deze goederen of diensten is doorberekend. Een uniform tarief geeft duidelijkheid over het belastingpercentage. Met oog op het begrotingstekort snap ik niet dat de uniformering van de tarieven in de omzetbelasting nog niet is doorgevoerd. Het zal leiden tot meeropbrengsten voor de overheid. In plaats daarvan kiest de regering voor de verhoging van het algemene tarief naar 21%. Deze verhoging wordt op 1 oktober 2012 van kracht. Ik begrijp de gedachtegang achter deze verhoging, maar met het oog op de prijsgevoeligheid van deze goederen ben ik van mening dat dit niet zal leiden tot hoge meeropbrengsten. Het belastingpercentage op goederen in het algemene tarief gaat omhoog. De prijsgevoeligheid van deze goederen is hoog. Dit betekent dat deze goederen sterk reageren op een prijsverandering. De goederen die in het algemene tarief vallen, worden niet gezien als de 'eerste levensbehoeften'. Indien de prijs van deze goederen omhoog gaat, zal de vraag naar deze goederen dalen. Niet iedereen consumeert deze goederen, terwijl goederen die tot de 'eerste levensbehoeften' wel door iedereen worden geconsumeerd. De invoering van een uniform tarief zal een groter effect hebben op de belastingopbrengsten dan invoering van een hoger belastingpercentage voor het algemene tarief, omdat iedereen goederen nodig heeft die in het lage tarief van 6% vallen, maar niet iedereen consumeert evenveel goederen die in het algemene tarief vallen.

Tarieven in de omzetbelasting

Literatuurlijst

Boeken

Beelen, S.T.M. e.a., *Cursus Belastingrecht: Omzetbelasting studenteneditie 2010/2011*, Kluwer, Deventer 2010.

Doesum, A.J., *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, Kluwer, Deventer 2009

Harvey S Rosen and Ted Gayer, *Public Finance*, ninth edition, MC Graw Hill: 2010.

Hilten, M.E van & Kesteren, H.W.M. van, *FED fiscale studiereserie: Omzetbelasting elfde druk*, Kluwer, Deventer 2007.

Norden, G.J. van, *Het concern in de BTW*, Kluwer, Deventer 2007

Stevens, L.M.G., *Naar een solidaire participatiemaatschappij*, Kluwer, Deventer 2008.

Tijdschriften

Caminada, C.L.J., *Tijdschrift voor Openbare Financiën*, jaargang 42, 2010, nummer 2, Wim Drees Stichting voor Openbare Financiën.

Caminada, C.L.J. & Kam, C.A. de (2010), *Op weg naar de volgende belastingherziening*, *Tijdschrift voor Openbare Financiën*, jaargang 42, 2010, nummer 3, Wim Drees Stichting voor Openbare Financiën

Cnossen, S., *Lastenverschuiving door uniformering van BTW-tarieven*, *Economische Statistische Berichten (ESB)*, 15 november 1195

Zuidgeest, R.N.F., *Nieuwe mogelijkheden voor uniformering van de BTW-tarieven?*, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2009

Internet

Hof van Justitie <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties>

Kluwer Plaza www.kluwer.nl/png/UKB/index.jsp

NDFR www.ndfr.nl

Overheid publicaties www.overheid.nl

Tarieven in de omzetbelasting

Overig

Bettendorf, L., Cnossen, S. & Ewijk, C. van, BTW-verhoging treft hoge en lage inkomens even sterk, Openbare Financiën, 25 april 2012

Onderzoek voor het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, Evaluatie van het verlaagde BTW-tarief voor Cultuur en Media, APE, Den Haag, september 2008

Memorie van antwoord, tabel 1 onderdeel b lid 14 onderdeel d, Belastingplan 2011, kamerstuk 32504, 10 december 2010, nr. D

Studiecommissie belastingstelsel, Continuïteit en vernieuwing, Een visie op het belastingstelsel, 7 april 2010, Bijlage 2: effecten uniform BTW-tarief.

Onderzoek uniform tarief: aspecten en overwegingen in kort bestek, Kamerstuk, 23-12-2008.

Fiscale encyclopedie, de vakstudie Omzetbelasting

- Aantekening 1.4.2. Economische situatie en hoogte tarieven bij: Wet op de omzetbelasting 1968, art. 9.
- Aantekening 1.9.1. EU-aspecten bij: Wet op de omzetbelasting 1968, art. 9.
- Aantekening 2.2.3. Bepaling verschuldigde omzetbelasting bij: Wet op de omzetbelasting 1968, art. 9.
- Aantekening 2.2.12. Afwijzing van één tarief bij: Wet op de omzetbelasting 1968, art. 9.
- Aantekening 2.2.25. Geen overgangsregeling mogelijk bij: Wet op de omzetbelasting 1968, art. 9.
- Aantekening 6.2.1., Aard en karakter van de omzetbelasting bij: Wet op de omzetbelasting 1968, art. 9.
- Aantekening 6.2.2., Noodzakelijke levensbehoeften bij: Wet op de omzetbelasting 1968, art. 9.
- Aantekening 6.3.3., Internationale aspecten bij: Wet op de omzetbelasting 1968, art. 9.
- Aantekening 6.4.1., Uniform tarief bij: Wet op de omzetbelasting 1968, art. 9.

Tarieven in de omzetbelasting

Jurisprudentieregister

Hof van Arnhem

<u>Datum</u>	<u>Nummer</u>	<u>Bron</u>
12-04-2011	10 00406	NTFR 2011-1161

Hoge Raad

<u>Datum</u>	<u>Nummer</u>	<u>Bron</u>
16-07-1984	22 543	BNB 1984/295
11-03-1992	27 739	BNB 1992/173
06-10-1999	34 714	BNB 1999/443
15-12-2006	42 056	BNB 2007/111

Hof van Justitie

<u>Datum</u>	<u>Nummer</u>	<u>Bron</u>	<u>Paragraaf</u>
01-04-1982	89/81	BNB 1982/311	2.2.1

(Hong Kong Trade development council)