



De tarieven van de Wet op de Omzetbelasting 1968.

Bachelorscriptie

Naam student: Philipp Brandl

Studentnummer: 415683

Naam scriptiebegeleider: Drs. P.C.J. Oerlemans

Rotterdam, juli 2018

Inhoudsopgave

<i>Hoofdstuk 1</i>	2
Inleiding.....	2
1.1 Aanleiding.....	2
1.2 Probleemstelling.....	3
1.3 Opbouw	4
<i>Hoofdstuk 2</i>	5
De huidige Wet op de Omzetbelasting 1968.....	5
2.1 Ontstaan van de Omzetbelasting	5
2.2 Karakteristiek van de Omzetbelasting.....	6
2.3 De belastingplichtige.....	9
2.4 Belastbare feiten	11
2.5 Recht op aftrek van voorbelasting.....	14
<i>Hoofdstuk 3</i>	17
De tarieven.....	17
3.1 Het algemene tarief.....	19
3.2 Het lage tarief.....	20
3.3 Het “nultarief”	20
3.4 Vrijstellingen	22
3.5 Waarom dan toch uitzonderingen op het algemene tarief?.....	23
<i>Hoofdstuk 4</i>	27
Omzetbelasting met een uniform tarief.....	27
4.1 Een uniform tarief.....	27
4.2 Voordelen van een uniform btw-tarief	28
4.3 Nadelen van een uniform btw-tarief	31
4.4 Hoogte van het uniforme tarief	33
4.5 Effecten van de uniformering van het btw-tarief	36
4.6 Verstorende vrijstellingen	37
<i>Hoofdstuk 5</i>	38
<i>Conclusie</i>	38
Literatuurlijst	43
Jurisprudentieregister	48

Hoofdstuk 1

Inleiding

1.1 Aanleiding

Op 10 oktober 2017 werd in het regeerakkoord van het kabinet Rutte 3 besloten dat in 2019 het verlaagde btw-tarief van 6% verhoogd zal worden naar 9%¹. Met de opbrengst wordt een verlaging van de inkomstenbelasting beoogd. Dat wil zeggen dat de verhoging van het btw-tarief gepaard gaat met een verlaging van de inkomstenbelasting. Het doel hiervan is de koopkracht van de consument ongeveer gelijk te houden. De producten worden een paar procent duurder, daarentegen hebben consumenten ook meer te besteden. Het regeerakkoord was nog niet getekend en er ontstond al massaal ophef over deze maatregel. Er zouden talrijke negatieve gevolgen aan vastzitten. Zo zullen de armen niet meer in staat zijn hun eerste levensbehoeften te financieren, ondernemers zullen een grote daling in omzet beleven en inwoners aan de grens zullen boodschappen nu liever in het buitenland doen. Een voorbeeld van een sector die naar verwachting hard geraakt zal worden is de sector voor bloemen en planten. De Vereniging Bloemist Winkeliers (VBW) heeft opdracht gegeven om hier onderzoek te doen naar de effecten van de verhoging op de positie van Nederlandse bloemisten. Uit het onderzoek bleek dat de verhoging dramatische gevolgen zal hebben op de sector. De omzet van de sector daalt met 52 miljoen (3% van de omzet van de bloemist zal verdwijnen), door dit verlies in omzet zullen er ongeveer 415 banen verdwijnen en 15% van alle bloemisten komt over langere tijd in financiële continuïteitsproblemen².

In deze scriptie zullen de tarieven van de huidige omzetbelasting centraal staan. Zonder tarieven zou de omzetbelasting niet werken, de tarieven regelen hoeveel btw door de belastingplichtige moet worden voldaan. Zoals eerder al vermeld hanteert de wet het lage tarief onder andere voor producten die vallen onder de eerste levensbehoeften. Al

¹ Regeerakkoord 'Vertrouwen in de toekomst', 10 oktober 2017

² Rapport Decisio 2018

deze producten staan in tabel 1 van de Wet op de omzetbelasting 1968(voortaan Wet OB 1968)³. Verder kent de wet het algemene tarief, het nultarief en de vrijstellingen. Hierop wordt in hoofdstuk twee dieper in gegaan. Bij verkoop zal de ondernemer (voor de omzetbelasting de belastingplichtige) voor een goed of dienst een prijs inclusief btw vragen. Deze Btw moet hij daarna voldoen aan de belastingdienst.

Maar wat nou als we niet meer verschillende tarieven hanteren, maar in plaats daarvan overstappen naar 1 uniform tarief voor alle goederen en diensten? Kan/mag dat zomaar binnen de Europese Unie? Mag Nederland ook zomaar de vrijstellingen afschaffen?

1.2 Probleemstelling

In de scriptie zal ik proberen antwoord te geven op onderstaande probleemstelling en deelvragen:

Probleemstelling:

Kunnen de huidige btw-tarieven efficiënter? Leidt het instellen van een uniform btw-tarief tot een hogere efficiëntie?

Deelvragen:

- Hoe werkt de Nederlandse omzetbelasting?
- Welke tarieven kent de huidige Wet op de omzetbelasting 1968?
- Is een uniform btw-tarief efficiënter?
- Welk percentage zou dat uniforme tarief dan moeten worden?
- Wat zijn de gevolgen van het veranderen het btw-tarief? (Grenseffecten, belastinginkomsten, uitvoerbaarheid en internationale concurrentiepositie)

³ Tabel 1 Lid 1 Wet op de omzetbelasting 1968

1.3 Opbouw

In hoofdstuk 2 zal de werking van de Nederlandse omzetbelasting worden toegelicht. Hoe is de omzetbelasting tot stand gekomen? Hoe werkt de belasting? Wat is een belastbaar feit? Wat voor soort belasting is de omzetbelasting en wie is de belastingplichtige? In hoofdstuk 3 zal dieper worden ingegaan op de diverse tarieven die de Wet OB 1968 kent. Er wordt uiteengezet welke tarieven de wet hanteert, welke goederen en diensten onder de verschillende tarieven vallen en waarom deze tarieven worden gehanteerd. Vervolgens zal hoofdstuk 4 gaan over het invoeren van een uniform tarief. We gaan kijken naar de voor- en nadelen van een uniform tarief, of dit zomaar kan ingevoerd kan worden met het oog op Europese regelgevingen en grenseffecten, of Nederland zomaar kan besluiten om de vrijstellingen die wij nu hanteren af te schaffen⁴ en ten slotte wat de hoogte van dit uniforme tarief zou moeten worden. Er zal worden afgesloten met een samenvatting en een conclusie waarbij ik antwoord geef op de gestelde probleemstelling en mijn advies aan de wetgever zal geven.

⁴ Vrijstellingen worden als storende factoren gezien omdat zich door de vrijstellingen cumulatie van belasting voordoet. Daarom pleit de Studiecommissie belastingstelsel voor een afschaffing van de vrijstellingen. Hierop wordt ik hoofdstuk 4 dieper ingegaan.

Hoofdstuk 2

De huidige Wet op de Omzetbelasting 1968

2.1 Ontstaan van de Omzetbelasting

Tegenwoordig kennen wij in de omzetbelasting het 0%, 6% (9% vanaf volgend jaar), het 21% tarief en de vrijstellingen. Dit was lang niet altijd zo. In de loop der jaren zijn de omzetbelasting en de tarieven steeds aangepast. De omzetbelasting is in het jaar 1934 geïntroduceerd. Lang daarvoor bestond er al iets als een omzetbelasting in de tijd van het Griekse en Romeinse rijk. Echter verdween deze in de loop der tijd. Tot vooral Europese landen opnieuw besloten om een omzetbelasting in te voeren. Dit gebeurde vooral met het oog om crises te bestrijden. Zo zie je dat de omzetbelastingen allemaal zijn ontstaan tussen de Eerste en Tweede wereldoorlog. De omzetbelasting leek dan ook een soort crisisbelasting te zijn die de geldnood, ontstaan door de oorlog moest verhelpen. Nederland voerde zelf in 1934 een omzetbelasting als zodanig in, midden in de crisistijd na de Eerste wereldoorlog. De bedoeling was om zo veel mogelijk mensen te bereiken die de belasting zouden betalen. Daarom werd gekozen voor een belasting op de levering van goederen en diensten. De toenmalige regering vertelde dat de belasting slechts tijdelijk zou zijn om de gevolgen van de crisis tegen te gaan. Echter bleek de belasting zoveel geld op te halen dat de omzetbelasting haast onmisbaar werd binnen het Nederlandse belastingstelsel.

Het plan om de belasting slechts tijdelijk in te voeren is nooit gelukt. Het bestaan van de Wet op de omzetbelasting 1968 is daar getuige van. Deze wet trad in werking op 1 januari 1969. Het lage tarief was toen 4% en het algemene tarief bedroeg 12%. In de loop der jaren zijn deze tarieven steeds aangepast. Sinds 2012 kennen we het verlaagde tarief van 6% en het algemene tarief van 21%, waarbij het lage tarief volgend jaar naar verwachting naar 9% zal stijgen. Hieronder vindt u de tabel met de diverse tarief veranderingen in de loop der jaren.

Datum	Verlaagde tarief	Algemene tarief
1 januari 1969	4%	12%
1 januari 1971	4%	14%
1 januari 1973	4%	16%
1 oktober 1976	4%	18%
1 januari 1984	5%	19%
1 oktober 1986	6%	20%
1 januari 1989	6%	18,5%
1 oktober 1992	6%	17,5%
1 januari 2001	6%	19%
1 oktober 2012	6%	21%

2.2 Karakteristiek van de Omzetbelasting

Het rechtskarakter van de omzetbelasting, met andere woorden: de redenen waarom de overdracht van goederen wordt belast⁵ staat vaak ter discussie. Voor ons is het van belang vast te stellen welk rechtskarakter de omzetbelasting draagt. Bij de wettelijke structuur en de interpretatie van wettelijke bepalingen speelt het rechtskarakter doorgaans een niet ondergeschikte rol⁶.

Sommigen beweren dat de Omzetbelasting helemaal geen rechtskarakter heeft⁷. Toch bestaat er eigenlijk geen twijfel over wie er moet worden belast en wat de btw beoogt te belasten. Dit valt ook op te maken uit de Europese btw-richtlijn. In artikel 1 lid 2 van de btw-richtlijn staat "Het gemeenschappelijke Btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten"⁸. Je zou er van uit kunnen gaan dat de btw een verbruiksbelasting is. Toch zijn er ook andere opvattingen. Zo zijn er ook auteurs van overtuigd dat de omzetbelasting een bestedingsbelasting is.

⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 4-5.

⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 5.

⁷ Braun 2002, p 72.

⁸ Art. 1 lid 2 btw-richtlijn

In het boek “Cursus belastingrecht⁹” wordt gesproken over de omzetbelasting als zogenoemde bestedingsbelasting. De gedachte hierachter, in tegenstelling tot de verbruiksbelasting is dat niet het gebruik of verbruik van het goed of de dienst van belang is voor de overheid, maar de besteding van de consument. Deze bestedingen geven een beeld weer van de draagkracht van de consument.

In het boek “Omzetbelasting¹⁰” wordt ook gesproken van de omzetbelasting als (indirecte) verbruiksbelasting. Het doel hiervan is het belasten van de consumptieve uitgaven van de consument. Dit gebeurt in feite via de bestedingen¹¹. De belasting wordt geheven bij levering en niet pas bij verbruik. Deze twee standpunten komen in mijn ogen in feite op hetzelfde neer. Het gegeven dat in feite de bestedingen worden betrokken in de heffing en niet het verbruik zorgt er naar mijn mening niet voor dat de belasting verandert van verbruiks- naar bestedingsbelasting. Het in art. 1 lid 2 van de btw-richtlijn gestelde doel van de indirecte verbruiksbelasting wordt gehandhaafd.

Ten slotte zou men ook kunnen spreken van een verkeersbelasting. Bij een verkeersbelasting worden handelingen die in het rechtsverkeer plaatsvinden betrokken in de heffing. De omzetbelasting belast juridische handelingen zoals de verkoop van goederen. Daarom wordt ook wel gesteld dat een omzetbelasting altijd (ook) een verkeersbelasting is¹². Wat bij een verkeersbelasting echter bedacht moet worden dat de term “verkeersbelasting” meer betrekking heeft op een heffingstechniek dan op een rechtskarakter. De beoogde rechtshandeling is niet meer dan een aanknopingspunt om een ander doel te bereiken en niet omdat men vindt dat die handeling zich als zodanig leent als object voor de belastingheffing¹³.

Ongeacht het rechtskarakter is men het erover eens dat de btw een indirect karakter heeft. Dit karakter houdt in, dat degene die de belasting daadwerkelijk betaalt, niet degene is die de belasting voldoet. De ondernemer draagt de uiteindelijk verschuldigde btw af aan de belastingdienst, terwijl de consument degene is die deze belasting in feite

⁹ S.T.M. Beelen 2010, p. 35.

¹⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 68.

¹¹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 8.

¹² Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 5

¹³ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 5.

betaalt. Hierbij spreekt men van een voldoeningsbelasting¹⁴. Het grote voordeel van het heffen via een indirecte belasting heeft te maken met de eenvoud en uitvoerbaarheid. Over het algemeen heb je veel minder ondernemers dan consumenten. Als je alle consumenten belasting zou laten betalen over hun bestedingen zou het een groot administratief drama worden. Door de belastingheffing bij de ondernemers te leggen verklein je het aantal belastingplichtigen enorm. De fiscus hoeft dan veel minder te controleren.

Een ander belangrijk aspect van de omzetbelasting is de neutraliteit. Dit houdt in dat de belasting voor elke identieke ondernemers dezelfde gevolgen moet hebben. De belastingdruk moet voor ondernemers die identieke prestatie leveren gelijk zijn. Is dit niet het geval kan dit leiden tot concurrentievervalsingen. Dit kan van toepassing zijn voor concurrentieverhoudingen binnen en buiten Nederland. Bij binnenlandse concurrentieverhoudingen spreken we van interne neutraliteit¹⁵. Men onderscheidt twee soorten neutraliteit: juridische en economische neutraliteit.

Bij juridische neutraliteit wordt beoogd dat de belasting die wordt geheven, evenredig is aan de kleinhandelsprijs¹⁶ van dat product¹⁷. De btw van gelijke producten dient een even groot percentage van die kleinhandelsprijs te bedragen. Van economische neutraliteit is sprake wanneer de belasting de concurrentieverhouding tussen belastingplichtigen niet verstoort. Gelijke producten dienen op dezelfde wijze in de heffing te worden betrokken¹⁸. Juridische en economische neutraliteit hangen nauw samen met elkaar samen¹⁹.

Voor buitenlandse concurrentieverhoudingen kennen wij externe neutraliteit²⁰. Onder externe neutraliteit wordt verstaan dat de heffing bij invoer gelijk dient te zijn aan de in het binnenland geheven belasting op hetzelfde goed²¹. Een voorbeeld hiervan is de

¹⁴ Zuidgeest 1995, p. 12.

¹⁵ Boender 2012, p. 21

¹⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 14-15.

¹⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 56.

¹⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 54.

¹⁹ Braun 2002, p. 18.

²⁰ Boender 2012, p. 21

²¹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 57.

invoerreffing. Externe neutraliteit wordt gewaarborgd wanneer op goederen en diensten die worden “ingevoerd vanuit een andere staat, dezelfde belastingdruk rust als op dezelfde goederen in het binnenland.

2.3 De belastingplichtige

Hiervoor hebben we het al kort gehad over het verschil tussen de belastingplichtige voor de btw en de daadwerkelijke betaler. De omzetbelasting is zoals al opgemerkt een indirecte belasting. De ondernemer moet belasting voldoen over de goederen en diensten die hij levert. De ondernemer wilt dit niet uit eigen zak betalen en zal de belasting doorberekenen aan de consument. Dit zorgt voor een kostprijsverhogend effect. De Btw wordt daarom ook wel als kostprijsverhogende belasting aangemerkt. Een ander voorbeeld van een kostprijsverhogende belasting zijn de accijnzen. De belasting zit verwerkt in de prijs van de goederen en diensten. Dit verhoogt de (kost)prijs²².

Voor de btw is het van belang dat er een belastingplichtige aanwezig is, anders is er geen aanknopingspunt voor de heffing. In art. 9 btw-richtlijn wordt beschreven dat eenieder die zelfstandig, ongeacht op welke plaats en ongeacht het oogmerk en resultaat een economische activiteit verricht als belastingplichtige wordt aangemerkt. De Wet OB 1968 spreekt bij de belastingplichtige van de ondernemer. Er mag van uit worden gegaan dat de Nederlandse “ondernemer” dezelfde is als de Europese “belastingplichtige”. Voor de omzetbelasting is een ondernemer “*ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent*”²³. Er vallen drie elementen uit op te maken. “ieder” “bedrijf” en “zelfstandig”.

Allereerst heb je het begrip “ieder”. Bij het begrip “ieder” denk je natuurlijk aan natuurlijke personen. Maar ook rechtspersonen zoals verenigingen, vennootschappen

²² Site Rijksoverheid.nl 2018

²³ Art. 7 lid 1 Wet OB 1968

en stichtingen onder “ieder”. Wat opvalt is dat het begrip ondernemer voor de omzetbelasting veel ruimer dan in de inkomstenbelasting. Dit is ook goed verklaarbaar. Immers wil de overheid zo veel mogelijk mensen in de heffing van de btw betrekken.

Vervolgens staat in lid 2 van de Wet OB wordt toegelicht wat de wet verstaat onder het begrip “bedrijf”;

- Beroep
- Exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

De betekenis van het begrip bedrijf staat niet in de wet vermeld maar uit bestaande jurisprudentie valt dit wel af te leiden. In deze jurisprudentie is bepaald dat een bedrijf “een organisatie is van kapitaal en arbeid, welke erop is gericht om in een duurzaam streven door deelname aan het economische verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen”. Het duurzame streven betekent dat je over een langere periode moet willen acteren als ondernemer. Incidenteel iets verkopen of je diensten aanbieden kwalificeert niet als duurzaam streven. Wat opvalt aan de vereisten voor een bedrijf genoemd in de leden een en twee van art. 7 Wet OB is het verschil met het begrip voor een onderneming in de inkomstenbelasting. Voor de inkomstenbelasting moet er sprake zijn van het oogmerk om duurzaam winst te behalen. Voor de omzetbelasting is het blijkbaar al genoeg op duurzaam opbrengst te verkrijgen uit het bedrijf²⁴. Het stellen want een winststreven zou ook niet binnen een algemene verbruiksbelasting passen. Een verbruiksbelasting wil de consumptie van de particulier belasten en doet dat op indirecte wijze. In hoeverre de “heffingspunten dan een winststreven hebben maakt voor de verbruiksbelasting niet uit²⁵.

Ten slotte wordt er gesproken over het “zelfstandig” uitoefenen van het bedrijf. Deze eis is met name gesteld om te voorkomen dat werknemers in loondienst ook in de heffing kunnen worden betrokken²⁶. Dit vindt men terug in artikel 10 van de Btw-richtlijn. Hierin

²⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 78.

²⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 78.

²⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 68.

wordt het begrip “zelfstandig” gedefinieerd: *“De in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever”*. Helaas is het niet zo zwart op wit als het lijkt. Zo bewees het “thuiswerkers arrest” Hierbij ging het om een belanghebbende die kleding maakte. Per gemaakt kledingstuk ontving hij een vergoeding van de opdrachtgever. De opdrachtgever had niet altijd evenveel bestellingen en soms zat de thuiswerker zonder opdracht. Daardoor was de belanghebbende in zekere zin afhankelijk van de opdrachtgever. Wel had de belanghebbende alle vrijheid in hoe hij het ging aanpakken en op welk tijdstip hij dit deed. Ondanks dit oordeelde de Hoge raad dat in deze casus inderdaad geen sprake was van een dienstbetrekking. Omdat de belanghebbende zo afhankelijk was van de opdrachtgever waardoor er een verhouding van ondergeschiktheid ontstond ten opzichte van de opdrachtgever, zodat de zelfstandigheid ontbrak die in economisch en maatschappelijk opzicht vereist is voor het ondernemerschap in de zin van art. 7, eerste lid, Wet OB 1968²⁷.

2.4 Belastbare feiten

Art. 1 van de Wet OB 1968 somt de belastbare feiten voor de omzetbelasting op:

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

²⁷ HR, 23 mei 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4289

- **d. invoer van goederen.**

Een van de belangrijkste punten hierbij is de levering van goederen en diensten. Om sprake te zijn van een levering van een goed moet een voorwerp allereerst kwalificeren als goed in de zin van de omzetbelasting. In art. 14 lid van de btw-richtlijn staat dat onder goederen wordt verstaan “lichamelijke zaken”. In artikel 15 wordt hierop aangevuld dat ook elektriciteit, gas, warmte, koude en soortgelijke zaken gelijkgesteld kunnen worden aan goederen²⁸. In de wet is meegegaan met de btw-richtlijn. Art. 3 lid 7 Wet OB geeft weliswaar een wat andere formulering maar de definitie komt op hetzelfde neer: een goed is voor de mens vatbaar plus de uitzondering zoals gas en elektriciteit. Nu duidelijk is wat de wetgever verstaat onder een “goed” kunnen we verschillende varianten van leveringen onderscheiden. Deze varianten staan vermeld in art. 3 Wet OB 1968. De meest voor de hand liggende levering is de overgang van een goed op basis van een koop- of huurovereenkomst. De wet vermeldt deze levering als volgt: “*De overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken*”²⁹. Enkel de overgang van de economische eigendom volstaat hierbij al³⁰. De andere varianten van levering staan ook opgenomen in art. 3 van de Wet OB 1968.

Tegenover de goederen staan de diensten. Deze staan gedefinieerd in art. 4, lid 1 Wet OB: “alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen in de zin van artikel 3 van de Wet OB 1968”. De definitie van diensten is heel ruim. Elke handeling die geen levering van een goed is, is een levering van een dienst³¹. Strikt genomen is de wet hiermee niet geheel juist. Zoals hierboven benoemd kent de wet voor de bepaling van een belastbaar feit behalve de levering van goederen en diensten ook de intracommunautaire verwervingen van goederen en diensten en de invoer van goederen. Dit zijn geen levering van goederen, maar vallen ook niet onder de levering

²⁸ Art 15 lid 1 btw-richtlijn

²⁹ Art. 3 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968

³⁰ HvJ, 8 februari 1990, ECLI:EU:C:1990:61

³¹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 145.

van diensten. Dit wordt echter niet als groot probleem gezien omdat anders de definitie van de levering van een dienst veel te gecompliceerd zou worden³².

Zoals in art. 1, onderdeel a van de op de Wet OB 1968 wordt genoemd, is van belang dat de prestatie onder bezwarende titel wordt verricht. Met andere woorden, er moet een tegenprestatie tegenover staan. In artikel 8 lid 1 van de Wet OB 1968 staat dat de belasting wordt geheven over de vergoeding (de tegenprestatie). Lid 2 geeft een duidelijke definitie over het begrip vergoeding: “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”. Het kan zo zijn dat een tegenprestatie niet in geld wordt betaald maar in natura. In dat geval moet de reële waarde van de tegenprestatie worden bepaald en worden uitgedrukt in valuta. Onder reële waarde wordt verstaan het bedrag waarvoor een actief kan worden verhandeld of een verplichting kan worden afgewikkeld tussen ter zake goed geïnformeerde, tot een transactie bereid zijnde partijen, die onafhankelijk zijn³³. Een belangrijk arrest hierbij is het Tolsma Arrest. De heer Tolsma heeft een draaiorgel waarmee hij op straat muziek maakt. Hij vraagt voorbijgangers kleingeld in het voorgehouden bakje te doen. Tolsma vroeg enkel om een vergoeding. Hij had niet de zekerheid dat voorbijgangers hem ook daadwerkelijk geld gingen geven. Daarom besloot het HvJ dat een dienst alleen “onder bezwarende titel” wordt verricht en alleen dan belastbaar is, als tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst³⁴. In het geval van Tolsma is dat niet het geval.

³² Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 145.

³³ Krens, Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie 2003/9.

³⁴ HvJ EG, 3 maart 1994, ECLI:EU:C:1994:80

Het kan ook zijn dat er geen tegenprestatie wordt voldaan. Dan spreken we van een prestatie “om niet”. Van Hilten en van Kesteren stellen in het boek “Omzetbelasting” dat het voor het ondernemerschap is vereist dat prestaties tegen een vergoeding worden verricht. Dit vloeit rechtstreeks uit de doelstelling van de omzetbelasting volgens hen³⁵. Deze mening wordt ook ondersteund door jurisprudentie. Zo is er in het ‘Hong Kong’ arrest besloten dat een ondernemer die uitsluitend prestaties om niet presteert, geen economische activiteit verricht en ook niet aangemerkt wordt als ondernemer voor de omzetbelasting³⁶.

In beginsel zijn alle prestaties op grond van art. 1 Wet OB 1968. Echter, als een prestatie staat opgenomen in art. 11 Wet OB 1968 is hij vrijgesteld van heffing. In art 11. staan de vrijstellingen opgenoemd. De vrijstellingen uit art. 11 zijn in het leven geroepen in verband met het ruime ondernemersbegrip in de omzetbelasting. Door dit ruime begrip vallen helaas ook leveringen van goederen en diensten onder de belasting die de wetgever eigenlijk niet wilde belasten. Het makkelijkste voorbeeld hierbij zijn de medische diensten voor de verzorging van de mens³⁷. Er zitten echter ook nadelen vast aan het recht hebben op een vrijstelling. Aan art. 11 wordt in het volgende hoofdstuk aandacht aan besteedt.

2.5 Recht op aftrek van voorbelasting

Het is van belang dat er sprake is van een kwalificerende ondernemer. Als een ondernemer heb je bepaalde faciliteiten maar ook verplichtingen. Zo is het voor ondernemers verplicht om over de ontvangen vergoedingen voor hun prestaties omzetbelasting te voldoen³⁸. Ondernemers in de omzetbelasting hebben recht op aftrek van voorbelasting. Dit recht wordt in art. 2 Wet OB genoemd. Voor ondernemers geldt dat de btw die andere ondernemers aan hen in rekening hebben gebracht voor leveringen en diensten, als voorbelasting mag worden afgetrokken. Om hiervan gebruik

³⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 66.

³⁶ HvJ EG, 1 april 1982, ECLI:EU:C:1982:121

³⁷ Art. 11 lid 1 sub g onderdeel 1 Wet OB

³⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 53.

te mogen maken moet wel aan enkele voorwaarden worden voldaan. Zo moeten de gekochte goederen/diensten daadwerkelijk binnen de onderneming worden gebruikt. Als de ondernemer besluit de gekochte goederen in privé te consumeren of een vrijgestelde prestatie verricht bestaat er geen recht op aftrek van de voorbelasting. Er is dan geen belasting aan hem in rekening gebracht. Het kan ook zo zijn dan een ondernemer niet voor 100% “belaste activiteiten” verricht. Hierbij kan je denken aan ziekenhuizen die medische prestaties verrichten (vrijgesteld onder art. 11 lid 1, sub g onderdeel 1, a Wet OB 1968), maar anderzijds ook belaste prestaties verrichten door bijvoorbeeld een restaurant. Als de kosten voor de beide individuele prestaties apart toerekenbaar zijn is het simpel. De betaalde btw voor de kosten van de belaste prestaties is aftrek en voor de vrijgestelde prestaties mag er geen voorbelasting worden afgetrokken³⁹. Soms is het moeilijk om de gemaakte kosten toe te delen aan de zelfstandige bedrijfsdelen. Dan geldt de aftrek van voorbelasting naar evenredigheid van de omzet van de belaste en vrijgestelde prestaties. Dit wordt ook wel de pro-rata methode genoemd. In art. 15 lid 6 Wet OB 1968 jo. art. 11 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB 1968 staat beschreven hoe de aftrek van voorbelasting doormiddel van de pro rata methode wordt berekend. De omzet van de belaste activiteit wordt gedeeld door de totale omzet van de belastingplichtige. Dit percentage van de voorbelasting mag worden afgetrokken

Ten tweede moet de omzetbelasting die aan de ondernemer in rekening is gebracht betrekking hebben op aan hem verrichte prestaties. Dit is in het verleden wel eens lastig gebleken. Zo oordeelde het HvJ in 2003 bij het “Auto Lease Holland arrest⁴⁰” dat een leasebedrijf btw over de levering van brandstof niet kon aftrekken omdat deze levering in feite aan de lessee was gedaan en niet aan de leasemaatschappij. Inmiddels lijkt dit te zijn veranderd. Zo oordeelde de Hoge Raad dat een ondernemer die de kosten droeg van een outplacementbureau dat zijn overtoollig personeel aan een nieuwe dienstbetrekking hielp, recht op aftrek, hoewel de diensten van het outplacementbureau strikt genomen door de personeelsleden werden afgenomen⁴¹. De laatste voorwaarde

³⁹ art. 15 lid 1 Wet OB 1968 jo. art. 11 lid 1 onderdeel a en b Uitv. Besch. OB 1968

⁴⁰ HvJ 6 februari 2003, ECLI:EU:C:2003:73

⁴¹ HR 25 maart 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2468

voor het recht op aftrek is dat de belasting volgens een correct opgemaakt factuur in rekening moet zijn gebracht.

Hoofdstuk 3

De tarieven

Sinds het ontstaan van de omzetbelasting kent Nederland verschillende tarieven. Men zou zich kunnen afvragen of het niet gemakkelijker was geweest al we één vast tarief zouden hanteren. Hierop wordt in het volgende hoofdstuk dieper ingegaan. Dat nu diverse tarieven gelden heeft vooral politieke en economische motieven⁴². De Nederlandse Wet OB 1968 kent 3 verschillende tarieven, vermeld in art. 9 van de Wet OB 1968 en de tabellen 1 en 2. De tarieven zijn het algemene tarief van 21%, het lage tarief van 6% en het zogeheten 0% tarief. Bovendien kennen wij ook vrijstellingen. Het verschil tussen de vrijstellingen en het 0% tarief is dat vrijstellingen niet het recht geven op aftrek van voorbelasting waar het 0% tarief dit wel doet. De goederen/diensten waarvan de levering of invoer onder het verlaagde tarief vallen, staan in tabel 1. Als het goed/de dienst in deze tabel staat opgenomen is het lage tarief van toepassing. Voor het 0% tarief is dit anders. Leveringen van goederen en diensten die hier onder vallen staan vermeld in tabel 2.

Om een interne markt binnen de gemeenschap te creëren probeert de Europese Unie de tarieven van de verschillende lidstaten te harmoniseren⁴³. Dit leidde tot de invoering van de Eerste en Tweede btw-richtlijn op 11 april 1967⁴⁴. Zo zorgde de Eerste btw-richtlijn ervoor dat lidstaten overstapten naar een belastingstelsel van heffing over toegevoegde waarde waar aftrek van voorbelasting mogelijk was. De Tweede richtlijn regelde de vereiste structuur van deze belasting. Deze twee richtlijnen hebben samen de basis gelegd voor onze Wet OB 1968. Tot 1977 hoefden de lidstaten zich slechts te houden aan de vereisten uit deze twee richtlijnen en hadden zij nog veel vrijheden in het invullen van hun belastingstelsel. Tot in 1977 de Zesde btw-richtlijn werd geïntroduceerd. Doordat in 1970 het zogenoemde Eigen Middelenbesluit werd geïntroduceerd. Hiervoor was het zo dat lidstaten een financiële bijdrage leverden aan de EEG. In het besluit werd besloten dat de financiële bijdrage werd vervangen door

⁴² Van der Paardt 1990, p. 163 e.v.

⁴³ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 29.

⁴⁴ Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen 1967/L71

eigen middelen van de lidstaten. Dit hield onder andere in dat lidstaten een bepaald percentage van hun omzetbelasting moesten afdragen. De Zesde richtlijn beoogde een gelijke grondslag te bewerkstelligen. Zonder een gelijke grondslag kon van een redelijke verdeling van de belastindruk nooit sprake zijn⁴⁵. Met name aan het belastbare feit, de maatstaf van heffing en de vrijstellingen werden nadere regels gesteld. In de loop de jaren moesten steeds meer aanpassingen worden gedaan aan de Zesde richtlijn wat leidde tot een ondoorzichtige tekst. In 2006 koos de Raad ervoor om de gehele Zesde richtlijn opnieuw te herschikken. Dit heeft geleid tot de invoering van de Richtlijn 2006/112/EG die wij onder de huidige naam ``btw-richtlijn` kennen. Met de ingang van de btw-richtlijn op 1 januari 2007 zijn de hiervoor bestaande richtlijn ingetrokken. Deze herschikking leidde niet tot grote veranderingen. Het resulteerde vooral in een herstructurering en herformulering van de bestaande richtlijnen⁴⁶.

Door de groei van de handel via internet en het verdwijnen van fiscale grenzen is de handel over de grens toegenomen. Verschillen in tarieven tussen ondernemers in verschillende lidstaten kan leiden tot concurrentievervalsingen. Om dit te voorkomen heeft de Europese Unie een aantal vereisten aan de tarieven gesteld. In beginsel mag Nederland zelf beslissen op welk percentage zij de tarieven vaststelt, mits dit binnen de richtlijnen van de Europese Unie kan. In de btw-richtlijn staat vermeld dat een lidstaat maximaal drie tarieven mag kennen (het 0% tarief wordt als vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting gezien binnen de richtlijn⁴⁷). Van die drie tarieven is er een algemeen tarief van tenminste 15%⁴⁸ op goederen en diensten. Het tarief moet voor beide gelijk zijn. Verder mogen lidstaten ervoor kiezen om één of zelfs twee verlaagde tarieven te hanteren. Deze tarieven moeten echter ook minimaal op 5% worden gesteld⁴⁹. In de richtlijn staat aangegeven voor welke goederen en diensten deze verlaagde tarieven mogen worden gehanteerd⁵⁰.

⁴⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 34.

⁴⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 37.

⁴⁷ Andringa 2014.

⁴⁸ Btw-richtlijn Art. 97

⁴⁹ Btw-richtlijn Art. 98/99

⁵⁰ Btw-richtlijn Art. 98 lid 2

Ondanks deze richtlijnen is het zo dat de tarieven tussen lidstaten verschillen wat kan leiden tot een concurrentievervalsing. Vooral voor ondernemers die hun prestaties leveren aan particulieren⁵¹. In beginsel zijn de leveringen belast in het land van aankoop. Ondernemers die in een lidstaat met een hoger belastingtarief zijn gevestigd ondervinden hier een groot nadeel van. Daarom heeft men met behulp van de Europese regelgeving gepoogd om dit in te dammen. Voorbeelden hiervan zijn de in art. 5a Wet OB 1968 opgenomen regeling voor afstandsverkopen van goederen aan particulieren en daarmee gelijkgestelde personen. Deze regeling zorgt ervoor dat de levering niet in het land van verzending is belast maar in het land van aankomst⁵². Voor diensten zien we vergelijkbare uitzonderingen op de hoofdregel die staat opgenomen in art. 6 van de Wet OB 1968. De hoofdregel luidt dat de plaats van een dienst verricht aan een andere ondernemer is belast in het land waar de andere ondernemer is gevestigd (of een vaste inrichting van de andere ondernemer). Lid 2 van dit artikel stelt dat diensten verricht aan particulieren of daarmee gelijkgestelde personen worden belast in het land waar de leverancier zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. De uitzonderingen hierop zijn opgenomen in art. 6a t/m 6i Wet OB 1968.

3.1 Het algemene tarief

In artikel 9 lid 1 Wet OB 1968 staat het algemene tarief van 21% vermeld. Het algemene tarief is van toepassing op alle leveringen van goederen en diensten, intracommunautaire verwervingen en invoer van goederen tenzij een van de tabellen in de Wet OB 1968 anders bepaalt⁵³. Tussen al de hiervoor genoemde belastbare feiten wordt geen onderscheid gemaakt wat betreft het tarief. Dit betekent dat sprake is van juridische neutraliteit. Van juridische neutraliteit is sprake wanneer de belasting rechtevenredig is aan de prijs van de prestaties, ongeacht de lengte van de productie- of distributieketen en ongeacht het karakter van de prestatie⁵⁴.

⁵¹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 240.

⁵² Volgens de hoofdregel voor de levering van goederen (Art. 5 lid 1, onderdeel a Wet OB 1968) is de plaats van levering de plaats waar de verzending van het goed aanvangt.

⁵³ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 242.

⁵⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 242.

3.2 Het lage tarief

Artikel 9 lid 2 Wet OB 1968 geeft de uitzonderingen op het algemene tarief. Onder onderdeel a en de daarbij behorende tabel 1 worden de goederen en diensten die onder het verlaagde tarief vallen opgesomd. Het tarief voor deze goederen bedraagt 6%. Vaak wordt gedacht dat het lage tarief enkel geldt voor goederen en diensten ter bevrediging van de eerste levensbehoeften. Dit klopt echt niet. Als je naar tabel 1 kijkt, kan je de verschillende diensten en goederen in vier verschillende categorieën indelen⁵⁵.

1. De eerste levensbehoeften zoals voedings- en geneesmiddelen
2. Landbouwgoederen zoals vee en broedeieren
3. Arbeidsintensieve zoals die van kappers en schoenmakers
4. Overige diensten die niet geheel kunnen worden geclassificeerd

Voor de verschillende categorieën zijn verschillende redenen te noemen waarom zij onder het lage tarief vallen. Door de eerste levensbehoeften lager te belasten hoopt de wetgever de belastingdruk voor sociaal zwakkeren te verlagen⁵⁶. De reden dat arbeidsdiensten laag belast zijn vindt zijn oorsprong in een tijdelijke goedkeuring vanuit Brussel om het “zwarte circuit” in deze sectoren tegen te gaan. Deze tijdelijke goedkeuring is later geschrapt en definitief gemaakt. Onder de laatste categorie van overige goederen en diensten vallen diensten uit bijvoorbeeld de culturele sector. Door de belastingdruk op bezoeken van musea en boeken te verlagen kan dit een stimulerende werking geven voor de sector⁵⁷.

3.3 Het “nultarief”

In artikel 9 lid 2 onderdeel a Wet OB 1968 staat de andere uitzondering op het algemene tarief, het zogenoemde nultarief. De producten die hieronder vallen staan

⁵⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 243.

⁵⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 243.

⁵⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 244.

opgesomd in tabel 2. Belangrijk is dat het nultarief niet verward mag worden met de vrijstellingen. Zoals al aangegeven is het voornaamste verschil tussen de twee dat bij het nultarief nog wel de mogelijkheid bestaat voor de ondernemer om de geheven voorbelasting af te trekken. Bij vrijgestelde prestaties zorgt art. 15 van de Wet OB 1968 ervoor dat dit niet mogelijk is. In de btw-richtlijn wordt overigens niet gesproken van een nultarief maar van een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting. Art. 169 van de btw-richtlijn regelt dat deze vrijstellingen wel recht op aftrek van voorbelasting hebben. In Nederland wordt hiervoor de term nultarief gehanteerd. Dit is minder verwarrend dan als er telkens wordt gesproken over vrijstellingen met en vrijstellingen zonder recht op aftrek van voorbelasting

Als je kijkt naar tabel 2 zie je dat vrijwel alle producten die hierin zijn opgesomd op een manier samenhangen met internationaal handelsverkeer. Hiermee wil men bereiken dat op internationaal niveau handel mogelijk is zonder belemmering door de omzetbelasting. Het nultarief zorgt ervoor dat goederen belastingvrij het land kunnen verlaten en enkel in het land van bestemming worden belast. Dit noemen we het bestemmingslandbeginsel⁵⁸.

Tabel 2 is te verdelen in 2 groepen: levering van goederen en levering van diensten. In onderdeel a staan de goederen vermeld waarvan de levering onder het nultarief valt, onderdeel b somt de diensten op die onder het nultarief kunnen worden gebracht.

Om gebruik te mogen maken van het nultarief gelden voor de ondernemer aanvullende vereisten. Het 0% tarief is pas van toepassing als is voldaan aan de voorwaarden genoemd in het uitvoeringsbesluit van de Wet OB 1968. Zo moet de ondernemer onder andere kunnen aantonen aan de hand van boeken en bescheiden dat hij aanspraak kan maken op dit 0% tarief⁵⁹. Voor sommige levering die onder het nultarief vallen zijn meer aanvullende eisen van toepassing, deze staan in art. 12 Uitv. besl. Wet OB 1968 genoemd.

⁵⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 10.

⁵⁹ Art. 12 lid 1 uitv. Besl. Wet OB 1968

3.4 Vrijstellingen

Ten slotte hanteert de omzetbelasting de zogenoemde vrijstellingen. Als men het over vrijstellingen heeft, heeft men het vaak over twee soorten vrijstellingen: objectief en subjectief. Bij een objectieve vrijstelling wordt de uitgevoerde prestatie vrijgesteld terwijl bij een subjectieve vrijstelling de ondernemer die de prestatie verricht wordt vrijgesteld. Als wordt gekeken naar de vrijstellingen in art. 11 Wet OB 1968 is de conclusie dat vrijwel alle opgenomen vrijstellingen objectief zijn. Dat is ook logisch, subjectieve vrijstellingen zouden concurrentievervalsing kunnen veroorzaken. Het maakt niet uit wie de prestatie verricht, maar wat wordt gepresteerd. In 1999 bevestigde het HvJ dit in het arrest over een echtpaar die een bejaardentehuis exploiteerde. In dit arrest besliste het HvJ dat als de wet ervoor zorgt dat de vrijstelling zou afhangen van de rechtsvorm van de belastingplichtige, dit in strijd zou zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit⁶⁰.

Op het eerste gezicht wordt bij vrijstellingen gedacht aan een voordeel. Er hoeft geen omzetbelasting over de levering te worden betaald. Dat voordeel is lang niet altijd aanwezig. Zoals reeds behandeld heeft de ondernemer die de prestatie verricht waar een vrijstelling voor geldt geen recht op aftrek van voorbelasting. In feite zorgt de vrijstelling voor een paradox: bij een belasting waarin de ondernemer denkt te worden belast in hij in feite vrijgesteld, terwijl de ondernemer die denkt te zijn vrijgesteld eigenlijk belast is⁶¹. Doordat de ondernemer bij vrijgestelde prestaties de voorbelasting niet kan aftrekken leidt dit vaak op cumulatie van belasting. Omdat de ondernemer de door hem betaalde voorbelasting niet kan aftrekken verhoogt dit voor hem de kostprijs. Dat zal hij doorberekenen in de verkoopprijs. Als een andere ondernemer wel belaste prestaties verricht en het product overneemt en dit op zijn beurt weer doorverkoopt moet hier weer belasting over worden betaald. Voor de tweede ondernemer geldt dat hij geen voorbelasting heeft betaald en ook niets kan aftrekken, er was immers sprake van een vrijstelling. Voor de afnemer van het product bij de tweede ondernemer geldt dat hij eigenlijk twee keer belasting heeft betaald. De normale verschuldigde belasting plus de prijsverhoging van de eerste ondernemer die daarmee zijn kostprijs kon dekken. Een

⁶⁰ HvJ 7 september 1999, ECLI:EU:C:1999:390

⁶¹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 20.

tweede versturende effect van de vrijstellingen is dat het administratief veel gedoe met zich meebrengt. Ondernemers verrichten vaak niet enkel vrijgestelde prestaties. Als dit het geval is moet precies worden bijgehouden welke voorbelasting is toe te rekenen aan de kosten van de vrijgestelde en aan de belaste prestaties om te kunnen bepalen welke voorbelasting mag worden afgetrokken.

3.5 Waaron dan toch uitzonderingen op het algemene tarief?

Waarom heeft de wetgever dan toch gekozen voor het verlaagde tarief en de vrijstellingen? Met vrijstellingen probeert de wetgever onder andere bepaalde leveringen buiten de ondernemersfeer te plaatsen. Door het ruime ondernemersbegrip in de Wet OB 1968 is het zo dat ook instellingen in de heffing worden betrokken waarvan de wetgever en het HvJ liever niet zouden willen dat deze instellingen worden belast. Dit is onder andere het geval bij instellingen die een “particulier” karakter hebben. Voorbeelden hiervan zijn sociale/culturele prestaties of diensten van politieke, religieuze of liefdadige instellingen⁶². Om de belasting van deze entiteiten te voorkomen had de wetgever twee opties. De eerste optie was het verfijnen van het ondernemersbegrip. Het gevaar hiervan was dat juist teveel entiteiten werden uitgesloten van de belastingheffing. Daarom is gekozen voor de tweede optie: De vrijstellingen⁶³. Vrijstellingen worden ook gebruikt voor situaties waarbij een levering van een goed of dienst valt onder de heffing van meerdere belastingen. Een goed voorbeeld hiervan is de levering van onroerende zaken. Hierbij vindt een samenloop van de omzetbelasting en overdrachtsbelasting plaats. Om dubbele belasting te voorkomen is daarom in art. 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 een vrijstelling voor de omzetbelasting opgenomen. Een derde reden voor de vrijstelling volgt uit de jurisprudentie van het HvJ. Uit de diverse arresten blijkt dat sommige vrijstellingen als doel hebben om medische verzorging⁶⁴ en onderwijs⁶⁵ toegankelijk te behouden door de kosten te

⁶² Art. 11 lid 1 onderdelen e en f Wet OB 1968

⁶³ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 255.

⁶⁴ HvJ 18 november 2010, ECLI:EU:C:2010:695

⁶⁵ HvJ 20 juni 2002, ECLI:EU:C:2002:388

drukken. Ook binnen deze twee categorieën is het echter zo dat niet alle diensten onder de vrijstelling vallen. Zo is het in de medische sector bijvoorbeeld zo dat art. 11 lid 1 onderdeel g sub 1a Wet OB 1968 een vrijstelling geeft voor medische handelingen door beoefenaren van een medisch beroep. Deze vrijstelling gaat echter niet op voor alle medische handelingen. Van belang is dat een medische reden aanwezig is die de ingreep verklaart. Als een medische ingreep is verricht zonder dat de arts aannemelijk kan maken dat hier een gegronde reden voor is, kan de inspecteur oordelen dat dit geen prestatie is waar recht op vrijstelling voor bestaat en alsnog btw is verschuldigd⁶⁶. Dit noemen we cosmetische ingrepen. Een voorbeeld hiervan is het bleken van de tanden en het plaatsen van facings⁶⁷. Niet alle cosmetische ingrepen zijn echter belast. Omdat sommige personen cosmetische diensten laten uitvoeren uit ethische redenen oordeelde het HvJ dat de medische vrijstelling toepassing is op cosmetische diensten zolang de cosmetische behandeling niet zuiver cosmetisch is. Is naast een cosmetisch doel sprake van een bepaalde mate van een therapeutisch doel dan geldt de vrijstelling. Het therapeutisch doel kan ook te maken hebben met problemen van psychische aard⁶⁸.

De voornaamste reden voor het invoeren van het lage tarief is herverdeling. Het idee hierachter is dat goederen die in de relatief sociaal zwakkere huishoudens meer worden gekocht een lager tarief krijgen. Deze goederen worden ook wel de “eerste levensbehoeften” genoemd. Hiermee beoogt de wetgever voor nivellering te zorgen. (Of dit werkt wordt in hoofdstuk vier verder toegelicht). De “armere” gezinnen kopen naar verwachting meer van de producten van het lage tarief wat leidt tot een belastingvoordeel voor deze huishoudens in vergelijking met de “rijkeren”. Als men kijkt naar tabel 1 is dit goed zichtbaar. Onder post a lid 1 staan als eerste de voedingsmiddelen opgesomd. Kijkt men naar deze voedingsmiddelen valt op dat luxe etenswaren zoals kaviaar ook opgenoemd staan. De vraag is dan of het argument van het bevoordelen van de armeren nog gerechtvaardigd is.

⁶⁶ NV I Kamerstukken I, 2007/08, 31205 en 31 206, nr.C

⁶⁷ Hof Amsterdam 22 november 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BY4553

⁶⁸ HvJ 21 maart 2013, ECLI:EU:C:2013:198

Een andere groep producten die onder het lage tarief vallen zijn de geneesmiddelen. Ook hierbij heeft de wetgever ervoor gekozen om deze onder het lage tarief in te delen. Het idee erachter is om het voor ieder betaalbaar te maken om aan goede verzorgings- en geneesmiddelen te komen. Iedereen in Nederland krijgt te maken met uitgaven hiervoor. Bij de vrijstellingen werden medische diensten ook al genoemd. Waarom is het dan zo dat geneesmiddelen niet ook onder de vrijstelling vallen? Het HvJ heeft zich hierover geuit en oordeelde als volgt: “De prestaties moeten rechtstreeks verband houden met therapeutisch gebruik. Als de prestatie enkel verband houdt met de vervaardiging van geneesmiddelen valt dit niet onder de vrijstelling⁶⁹.”

In 2014 formuleerde het Centraal Plan Bureau in een policybrief “Bouwstenen voor een moderne btw⁷⁰” een aantal overwegingen voor het behouden van een laag tarief. Behalve het hierboven reeds genoemde argument van het betaalbaar maken van noodzakelijke goederen voor armere huishoudens werden ook argumenten gegeven zoals de stimulatie van arbeidsintensieve diensten door een lager tarief en het feit dat de consumptie van merit-goederen (goederen of diensten waarvan de productie, distributie en/of het gebruik door de Nederlandse of Europese overheid worden gesubsidieerd om het gebruik ervan te bevorderen⁷¹) minder wordt ontmoedigd door een verlaagd tarief. Opvallend is wel dat in hetzelfde rapport van het Centraal Plan Bureau werd gesteld dat vooral de hoge inkomens van de lage btw profiteren. Hoge inkomens maken meer gebruik van goederen en diensten die met het lage btw-tarief zijn belast.

Soms is het zo dat door verandering in de wetgeving bepaalde goederen of diensten van tarief veranderen. In 1998 werd besloten om het tarief voor podiumkunsten te verlagen van 17,5% naar 6%. Deze wijziging ging op 1 september 1998 in⁷². Deze tariefverlaging had als doel het wegnemen van een tweetal knelpunten: De kosten van de Arbeidstijdenwet en de vergrijzing van de sector⁷³. Door middel van de

⁶⁹ HvJ 5 oktober 2016, ECLI:EU:C:2016:738

⁷⁰ Bouwstenen voor een moderne btw, Centraal Plan Bureau, 2014

⁷¹ Juridischwoordenboek.nl

⁷² Kamerstukken II 94/95, 24 428.

⁷³ Hermans & Baarsma 2010

tariefverlaging kon de wetgever deze knelpunten verhelpen. In 2008 verscheen het evaluatierapport “Evaluatie van het verlaagde btw-tarief voor cultuur en media”, geschreven voor het Ministerie van onderwijs, cultuur en wetenschap. In dit rapport wordt gesteld dat het generieke doel van de verlaging van btw-tarieven voor cultuur en media, waaronder de podiumkunsten, bestond uit de onderdelen. Ten eerste het bevorderen van cultuur en kennisvermeerdering en ten tweede als ondersteuning van de betreffende sectoren. Uit het rapport bleek dat de vraag naar podiumkunsten inelastisch is (tussen de -1 en 0)⁷⁴. Dat betekent dat het verhogen van het tarief een gering effect heeft op de vraag naar podiumkunsten. Tevens zou een verhoging van het tarief voor het jaar 2005 al een extra belastingopbrengst genereren van 18,4 miljoen euro. De afname in vraag bedraagt hierbij 4%⁷⁵. Door het tarief weer te verhogen zou de wetgever een aanzienlijke toename in inkomsten bereiken.

In het belastingplan 2011 is bepaald dat de podiumkunsten weer onder het algemene tarief komen te vallen⁷⁶. De motivatie van de regering hiervoor was dat zij op het terrein van cultuur meer ruimte wil geven aan de samenleving en particulier initiatief en de overheidsbemoeienis wil beperken⁷⁷. Deze verplaatsing was echter van korte duur. Als nu wordt gekeken valt op dat in tabel 1, post b 14 sub d de podiumkunsten weer zijn opgenomen en weer onder het verlaagde tarief vallen. Dit komt omdat Per 1 juli 2012 de podiumkunsten als uitwerking van het begrotingsakkoord 2013 weer onder het verlaagde tarief zijn gekomen⁷⁸. Al deze wijzigingen in tarief maken het systeem van de verschillende tarieven niet makkelijker. Voor consumenten is het zo moeilijk om nog een beeld te hebben van welk tarief op welke goederen en diensten drukt.

⁷⁴ Goudriaan e.a. 2008, p. 72.

⁷⁵ Goudriaan e.a. 2008, p. 70.

⁷⁶ NV II Kamerstukken II 2010/11, 32 504, nr. 9, p. 4.

⁷⁷ NV II Kamerstukken II 2010/11, 32 504, nr. 9, p. 4.

⁷⁸ Stcrt. 2012, Nr. 10884. p. 1.

Hoofdstuk 4

Omzetbelasting met een uniform tarief

In hoofdstuk 3 werd al even vermeld dat het hanteren van meerdere tarieven veel administratieve lasten meebrengt voor de belastingplichtigen. Zeker belastingplichtigen die leveringen verrichten die onder verschillende categorieën vallen moeten een gedetailleerde administratie bijhouden over welk tarief voor welke levering geldt. Is het niet handiger om over te stappen op een belastingstelsel met één uniform tarief? Wat houdt een uniform tarief precies in? Wat zijn de voor- en nadelen van zo'n uniform tarief? Hoe hoog zou dit tarief moeten worden? Was het niet eenvoudiger geweest om te werken met een uniform tarief?

4.1 Een uniform tarief

Sinds de introductie van de omzetbelasting hanteert de Wet OB 1968 verschillende tarieven⁷⁹. Men kan zich afvragen of het gemakkelijker was geweest om slechts één tarief te hanteren⁸⁰. Het uniformeren van de btw-tarieven komt neer op het onderbrengen van alle btw belaste prestaties onder één algemeen btw-tarief⁸¹. Hierdoor vervallen de nu bestaande tarieven en de daarmee samenhangende differentiatie tussen “eerste levensbehoeften” en “luxegoederen”. Dit vereenvoudigt het systeem van de omzetbelasting. Sommige producten zullen hierdoor stijgen in prijs, voor anderen wordt de prijs juist verlaagd. De reden dat wij toch een omzetbelasting kennen met meerdere tarieven heeft als voornaamste argument dat het lage tarief als herverdelingsinstrument wordt gebruikt⁸². Door de tariefdifferentiatie beoogt de wetgever rijkere relatief zwaarder te belasten dan armere huishoudens. Of dit daadwerkelijk effectief is wordt verderop in die hoofdstuk behandeld.

⁷⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 239.

⁸⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 239.

⁸¹ Ministerie van Financiën 2008, p. 1.

⁸² Caminada & Stevens, *Weekblad Fiscaal Recht* 2017.

Er zijn zowel voor- als tegenstanders voor de invoering van een uniform tarief. Zo pleitte de Studiecommissie belastingstelsel (hierna: Studiecommissie) in 2010 al voor de invoering van een uniform tarief⁸³. Politieke partijen in Nederland houden de invoering echter nog tegen. Voor beide standpunten zijn argumenten te noemen. Hieronder zullen enkele voor- en nadelen van de invoering van een uniform tarief worden behandeld.

4.2 Voordelen van een uniform btw-tarief

Ten eerste zorgt een uniform btw-tarief voor een aanzienlijke besparing in administratieve lasten. Zowel voor de belastingplichtigen als voor de fiscus. Voor belastingplichtigen schatte de Studiecommissie over het jaar 2007 dat de btw-gerelateerde nalevingskosten ongeveer 408 miljoen euro bedroegen⁸⁴. In 2008 schatte het Ministerie van Financiën dat deze kosten met 100 miljoen euro zouden dalen als een uniform tarief wordt ingevoerd. Deze besparing vindt plaats bij belastingplichtigen die prestaties leveren die onder verschillende tarieven vallen. Door het uniforme tarief neemt de tijdsduur van het opmaken van facturen af, omdat voor alle prestaties hetzelfde tarief geldt⁸⁵. De uitvoeringskosten van de omzetbelasting voor de fiscus bedroegen in het jaar 2007 ongeveer 138 miljoen euro⁸⁶. Ook deze kosten zouden afnemen door de vereenvoudiging van meerdere tarieven naar een uniform tarief⁸⁷. Denk hierbij aan de kosten voor de controles op juiste tarief-toepassingen door de inspecteur. Ook zal de fraudegevoeligheid van de omzetbelasting afnemen, doordat het voor ondernemers niet meer mogelijk is om leveringen onder een foutief tarief te scharen waardoor zij te weinig belasting voldoen.

Een uniform tarief verstoort in tegenstelling tot gedifferentieerde tarieven de consumptiebeslissingen tussen goederen en diensten niet. Daardoor is sprake van

⁸³ Studiecommissie belastingstelsel 2010, p. 108.

⁸⁴ Studiecommissie belastingstelsel 2010, p. 108.

⁸⁵ Ministerie van Financiën 2008, p. 5.

⁸⁶ Studiecommissie belastingstelsel 2010, p. 57.

⁸⁷ Bettendorf & Cnossen 2014, p. 15.

(juridische) neutraliteit⁸⁸ tussen de producten⁸⁹. Doordat het belastingpercentage voor beide producten gelijk is, zal dit de beslissing van de consument niet beïnvloeden. Bij gedifferentieerde tarieven kan het voorkomen dat een consument zonder rekening te houden met de omzetbelasting indifferent is tussen twee producten. Dit is bijvoorbeeld zo bij de keuze tussen een papieren boek en een digitale e-book. In feite is het voor de consument exact hetzelfde product. De tekst van de e-book zal niet verschillen van de papieren versie. Volgens de Wet OB 1968 vallen papieren boeken onder het lage tarief⁹⁰. Voor digitale boeken zoals e-books die niet op fysieke dragers worden verkocht maar te downloaden zijn via het internet geldt daarentegen het algemene 21% tarief⁹¹. Dit verschil in tarief kan de keuze van de consument beïnvloeden. Doordat deze keuze niet wordt gemaakt door de preferentie van de consument maar door het verschil in belasting is sprake van een welvaartsverlies. Het overstappen op een uniform btw-tarief leidt daarom tot een welvaartswinst. Als samenleving zijn we beter af met een uniform tarief⁹².

Het volgende argument hangt erg nauw samen met het bovenstaande. Het gebruik van een uniform tarief zorgt ervoor dat de consumenten een duidelijker beeld krijgen van de belastingheffing. Eerder werd al vermeld dat omzetbelasting een kostprijshogende belasting is. Dit houdt in dat de consumentenprijs van een product stijgt wanneer de belasting toeneemt. De oorzaak hiervan ligt bij de ondernemers. In Nederland gaan we er van uit dat de ondernemers de belasting doorberekenen aan de consument. Dat noemen we ook wel afwenteling⁹³. Doordat ondernemers niet verplicht zijn om een factuur uit te reiken bij de levering aan particulieren⁹⁴ (enkele uitzonderingen daargelaten⁹⁵) en de diverse tarieven die nu worden gehanteerd weten consumenten vaak niet welk tarief op welk product drukt. Bij het gebruik van een uniform tarief is het meteen duidelijk welk percentage van de prijs toe te rekenen is aan de omzetbelasting.

⁸⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 56.

⁸⁹ Ministerie van Financiën 2008, p. 4.

⁹⁰ Tabel 1 post a lid 30 Wet OB 1968

⁹¹ Site Belastingdienst, *Boeken*, 2018

⁹² Crawford, Keen & Smith 2010, p. 276-362

⁹³ Fiscale encyclopedie de Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 1.4.2.

⁹⁴ Site Belastingdienst, *Wie zijn verplicht te factureren?*, 2018

⁹⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 527-529.

Ten slotte is de potentiële welvaartswinst die bereikt kan worden door de uniformering van het btw-tarief berekend door het Institute for Fiscal Studies in 2010. Zij onderzochten de welvaartswinst als gevolg van tariefuniformering in het Verenigd Koninkrijk en België. Door het uniformeren vervallen de lage tarieven (waaronder een 0% tarief op voeding en huisvesting in het Verenigd Koninkrijk) en wordt alles verhoogd tot het algemene tarief. Dit resulteerde in een welvaartswinst van 3,5% van de totale btw-ontvangsten in het Verenigd Koninkrijk. In België was deze welvaartswinst zelfs 4,6%⁹⁶. In dit geval werden alle prestaties belast tegen het reeds geldende algemene tarief. Een alternatief is dat ook het algemene tarief wordt afgeschaft/verlaagd naar een uniform tarief dat als tussenweg wordt gezien. In het onderzoek verlaagden ze het algemene tarief met 5% zodat de hervorming opbrengstneutraal blijft. In dit geval steeg de welvaartswinst in het Verenigd Koninkrijk en België met 5,6% respectievelijk 6,5%. De vraag is of in Nederland hetzelfde effect zou optreden. Volgens Keen zou dit in Nederland vergelijkbare effecten kunnen hebben omdat het gedifferentieerde tarief tot ongeveer dezelfde opbrengstderving leidt als in België⁹⁷. In het stuk “Lastenverschuiving door uniformering van Btw-tarieven” stelt Cnossen dat het verlaagde tarief niet voldoet aan de nivellerende werking. Ook met het verlaagde tarief was de belastingdruk nagenoeg proportioneel. Hij beschreef de Btw als “ondoelmatig instrument om de drukverdeling te beïnvloeden” bovendien stelde hij dat de inkomstenbelasting een veel beter instrument zou zijn om rekening te houden met de economische positie en de persoonlijke omstandigheden van het individu⁹⁸. Het stellen van een uniform tarief lager dan het al bestaande algemene tarief heeft geen positieve werking voor de herverdeling. Cnossen raadde aan om een uniform tarief in te stellen ter hoogte van het algemene tarief. “Een uniform Btw-tarief zou een effectief instrument zijn om de collectieve-lastendruk te verschuiven van arbeidsinkomen naar consumptie. Uniformering op 17,5% zou 10 miljard opleveren waarmee de lasten op arbeid zouden kunnen worden verlaagd⁹⁹”

⁹⁶ Rapport Institute for Fiscal Studies 2011, p.414

⁹⁷ Keen, *National Taks Journal* 2013/66, p. 423-446.

⁹⁸ Cnossen, *ESB*, 1995, p. 2.

⁹⁹ Cnossen, *ESB*, 1995, p. 5

Het voornaamste tegenargument voor het uniforme tarief is het hierboven genoemde argument dat de wetgever probeert van de omzetbelasting in beperkte vorm een herverdelingsinstrument te maken. Met behulp van de tarieven werd gepoogd een nivellerend effect te creëren¹⁰⁰. Rijkere zouden meer gebruik maken van de duurder belaste goederen en diensten, terwijl armeren vooral laag belaste producten consumeren. Door het invoeren van een uniform tarief gaat deze herverdeling verloren. Er is geen verschil meer tussen “luxegoederen” en “eerste levensbehoeften”. De vraag is of dit effect nadelig is voor de huishoudens die minder te besteden hebben. In beginsel zou men vermoeden van wel. Het lage tarief stijgt immers van 6% naar het hogere uniforme tarief. Hierdoor worden de goederen die onder het lage tarief vallen duurder. Daar tegenover staat dat het algemene tarief wellicht zal dalen. Het is echter ook mogelijk dat het uniforme tarief gelijk aan of zelfs hoger wordt gesteld dan het huidige algemene tarief. Voor de vraag of armere huishoudens er daadwerkelijk meer op achteruit gaan dan de “rijkeren” als gevolg van de tariefstijging is van belang om te weten of de armere huishoudens inderdaad meer producten consumeren van het lage tarief dan producten van het algemene tarief. Bij de introductie van de omzetbelasting in 1968 was dit zeker het geval. In 1986 bleek uit een studie dat dit al veel minder het geval was¹⁰¹. Deze trend lijkt zich te hebben doorgezet. Dat blijkt uit het budgetonderzoek van 2009 van het Centraal Bureau voor Statistiek¹⁰². De afname van het aantal personen per huishouden¹⁰³, het toegenomen bbp¹⁰⁴ en de verschuiving van consumptiepreferenties¹⁰⁵ hebben geleid tot kleinere verschillen tussen bestedingspatronen van hogere en lagere inkomens. Het argument van nivellering gaat niet meer op.

4.3 Nadelen van een uniform btw-tarief

¹⁰⁰ Caminada, *Tijdschrift voor Openbare Financiën* 2010/42, p. 101-116

¹⁰¹ NV II Kamerstukken II 1985/86, 19 200, hoofdstuk IXB, nr. 3.

¹⁰² Bettendorf, Cnossen & Ewijk 2012

¹⁰³ CBS 2018, *Bevolking; Kerncijfers*

¹⁰⁴ CBS 2018, *Bbp, productie en bestedingen; kwartalen, mutaties, nr., 1995-2017*.

¹⁰⁵ Ministerie van Financiën 2008, p. 6.

Door het wegvallen van het herverdelingsargument blijven er slechts een paar tegenargumenten over. Eén van die tegenargumenten van de invoering van een uniform tarief heeft te maken met de grenseffecten. Als Nederland besluit om over te stappen op een uniform tarief zal de prijs van de producten in het lage tarief stijgen. In buurlanden zoals Duitsland en België hanteren ze een vergelijkbare tariefindeling als Nederland en hanteren ze een verlaagd tarief van 6% respectievelijk 7%. Door de tariefverhoging in Nederland ontstaat een (groter) tariefverschil met deze landen wat wederom kan leiden tot afname van consumptie door dat inwoners van Nederland de producten over de grens aanschaffen. Andersom zullen producten die nu onder het algemene tarief vallen en door het instellen van een lager uniform tarief lager belast worden, leiden tot een toename van inkoopstromen in Nederland door Duitse en Belgische consumenten¹⁰⁶. Deze verstoring is naar waarschijnlijkheid¹⁰⁷ echter amper te merken. Op dit moment doet zich een als hierboven genoemde situatie al voor tussen Duitsland en Denemarken. Duitsland hanteert een verlaagd tarief terwijl Denemarken een uniform tarief van 21% kent. Het CPB wijst op empirisch onderzoek waaruit blijkt dat in de verhouding tussen Duitsland en Denemarken zich nauwelijks grenseffecten hebben voorgedaan¹⁰⁸. Toch blijft de angst voor het wegvallen van inkomsten door grenseffecten. Lidstaten zijn wellicht bang dat alleen zij hun tarieven verhogen waardoor de consumenten in andere landen consumeren. Door binnen de Europese Unie vast te stellen dat alle landen moeten overstappen op een uniform tarief zou dit probleem verholpen kunnen worden.

Het laatste nadeel van een uniform tarief is dat de arbeidsbeslissingen kunnen worden verstoord. Net als de inkomstenbelasting veroorzaakt de btw een verstoring in de arbeidsaanbodkeuze van huishoudens vanwege de verandering in de relatieve prijs van vrije tijd ten opzichte van consumptie¹⁰⁹. Bij de afweging iets zelf te doen of op te markt te consumeren speelt de belasting een grote rol. In het belastingstelsel met gedifferentieerde tarieven is het voor de wetgever mogelijk om onderscheid te maken

¹⁰⁶ Ministerie van Financiën 2008, p. 7.

¹⁰⁷ Het voorbeeld tussen Duitsland en Denemarken hoeft niets te zeggen over de uitkomsten bij de Nederlandse grenseffecten.

¹⁰⁸ Studiecommissie belastingstelsel 2010, p. 107.

¹⁰⁹ Studiecommissie belastingstelsel 2010, p. 271.

en diensten die complementair zijn aan arbeid, zoals kinderopvang, en diensten die ook zelf in de vrije tijd kunnen worden verricht. Diensten die men ook zelf in de vrije tijd kan uitvoeren prijsgevoelig. Als de prijs stijgt, is het aantrekkelijker er niet voor te betalen en het zelf te doen. Voor producten die complementair aan arbeid zijn is dit effect niet zo sterk. Er is geen tijd om de diensten zelf uit te voeren en men betaalt de hogere prijs. Door tariefdifferentiatie is het mogelijk voor de wetgever om de arbeidsintensieve diensten¹¹⁰ laag te belasten waardoor de keuze verstoring in de arbeidskeuze kleiner wordt. Bij de overstap op een uniform tarief stijgt de prijs van deze diensten. Doordat dit soort diensten duurder worden neemt de vraag ernaar af. Dit kan leiden tot afname in de vraag. Om deze prijsstijging uit de weg te kunnen nemen ondernemers ervoor kiezen om hun arbeid “zwart” aan te bieden waardoor er helemaal geen belasting wordt betaald.

4.4 Hoogte van het uniforme tarief

Het instellen van een uniform tarief meer voordelen heeft dan nadelen. Enkel het vaststellen hiervan volstaat niet. Als de wetgever ervoor kiest om een uniform tarief in te voeren moet worden vastgesteld welk percentage dit moet worden. Nederland is vrij in het bepalen van de hoogte van het tarief, mits dit minimaal 15% bedraagt¹¹¹. Volgens art. 98 van de btw-richtlijn is het afschaffen van het lage tarief geen probleem. Een land mag een of twee lagere tarieven hanteren, maar is hier niet toe verplicht.

Bij het kiezen van de hoogte van het uniforme tarief heeft de wetgever twee keuzes. Hij kan het tarief zodanig vaststellen dat de opbrengsten van de omzetbelasting gelijk blijven. De tweede optie is een tarief vast te stellen op een percentage dat leidt tot meer belastingopbrengst.

Indien de wetgever kiest voor de eerste optie, het tarief zodanig vaststellen dat de opbrengsten uit de omzetbelasting gelijk blijven, zal hij moeten berekenen op welk

¹¹⁰ Post b, lid 1 e.v. van tabel 1, Wet OB 1968.

¹¹¹ Art. 97 btw-richtlijn.

percentage de btw-ontvangsten gelijk blijven. Met behulp van cijfers¹¹² van het Centraal Bureau voor Statistiek is dit in 2010 door de Studiecommissie gedaan. Het percentage werd berekend door de btw-ontvangsten te delen door de totale belastinggrondslag van het verlaagde- en algemene tarief¹¹³. Hieruit bleek dat het uniforme tarief gesteld moest worden op 15,62%. Hierin zijn de kostenbesparingen voor de overheid ter zake van het heffen van de omzetbelasting nog niet meegenomen. Door de tariefswijziging veranderen ook de kosten voor de overheid. Zo bespaart de gehele sector “Nederlandse overheid” ongeveer 380 miljoen euro omdat veel bestedingen van deze sector nu onder het algemene tarief vallen. In de zorg is dit juist tegenovergesteld. De meeste uitgaven van de overheid in de zorgsector vallen nu nog onder het verlaagde tarief, door invoering van een uniform tarief stijgen de zorguitgaven met ongeveer 490 miljoen euro. Uiteindelijk levert de tariefswijziging de overheid een voordeel op van ongeveer 700 miljoen euro¹¹⁴. Als ervoor wordt gekozen dit voordeel te gebruiken ter compensatie, kan het uniforme tarief verlaagd worden naar 15,26%¹¹⁵. Hierbij is rekening gehouden met tweede orde effecten, zoals de nog goedkopere overheidsbestedingen bij een lager uniform btw-tarief¹¹⁶.

De andere optie die de wetgever heeft is het vaststellen van een tarief waardoor de belastingopbrengst niet gelijk blijft. Als het tarief hoger wordt gesteld dan het tarief waarbij de opbrengst gelijk blijft, leidt dit tot een hogere belastingopbrengst. De Studiecommissie stelde in 2010 dat de invoering van een uniform tarief van 19% (dit was toen nog het algemene tarief) zou leiden tot een extra btw-opbrengst van 8 miljard euro. Een verhoging tot ons huidige algemene tarief van 21% zou zelfs 12,3 miljard euro opleveren¹¹⁷. Dat is een aanzienlijk bedrag als wordt bedacht dat de totale inkomsten uit de omzetbelasting voor het jaar 2017 47,8 miljard euro bedroegen¹¹⁸.

¹¹² Op basis van de meest recente gegevens ten tijde van het onderzoek: De BTW-nota van het CBS: bestedingen 2005, ingedeeld naar tariefsgroepen 2007,

¹¹³ Studiecommissie belastingstelsel 2010, Bijlage 2: effecten uniform BTW-tarief

¹¹⁴ Studiecommissie belastingstelsel 2010, Bijlage 2: effecten uniform BTW-tarief

¹¹⁵ Berekend op basis van totale BTW-ontvangsten in 2008 van ruim 43 miljard euro

¹¹⁶ Studiecommissie belastingstelsel 2010, Bijlage 2: effecten uniform BTW-tarief

¹¹⁷ Studiecommissie belastingstelsel 2010, p. 107.

¹¹⁸ Kamerstuk II 2016/17, 34 550, nr. 1, p. 2.

Deze meeropbrengsten kunnen worden gebruikt om meer versturende belastingen zoals de inkomstenbelasting te verlagen¹¹⁹.

Een groot voordeel van het verhogen van de omzetbelasting om extra opbrengsten te genereren tegenover andere belastingen zoals de inkomstenbelasting is het bereik van de omzetbelasting. Iedere inwoner van Nederland doet boodschappen. Daarom betaalt ook iedere inwoner belasting. Door het tarief te verhogen wordt ook iedere inwoner getroffen. Bovendien zal het besluit van de wetgever om het uniforme tarief gelijk te stellen aan het reeds geldende algemene tarief geen groot effect hebben op de uitgaven van consumenten. Dit ligt aan de prijselasticiteit van de goederen en diensten. De prijselasticiteit van goederen en diensten uit het lage tarief (de eerste levensbehoeften) is erg gering¹²⁰. Deze producten kan je als inelastisch classificeren. Dat houdt in dat een verandering in de prijs bij dit soort goederen weinig verschil in vraag veroorzaakt. Dit komt doordat eerste levensbehoeften altijd nodig zijn. De consument merkt het prijsverschil wel, maar blijft toch consumeren. Voor producten uit het algemene tarief geldt dat deze goederen vaak worden aangeduid als “luxegoederen” de prijselasticiteit van goederen is vaak elastisch. Een toename in prijs zal een sterke afname in vraag naar het product veroorzaken¹²¹.

De laatste jaren is een van de belangrijkste trends op internationaal niveau de verschuiving van directe naar indirecte belastingen¹²². Dit komt mede doordat veel studies concluderen dat een verschuiving van directe naar indirecte belastingen een positieve invloed heeft op het bbp per capita¹²³. In Nederland zijn deze plannen er ook. Dit heeft mede geleid tot de plannen die het Ministerie van Financiën in 2011 bekend heeft gemaakt¹²⁴. Een voorbeeld hiervan is de verhoging van het huidige 6% tarief naar 9%. Door het instellen van het uniforme tarief zou een grote stap in deze richting kunnen worden gemaakt. Het hogere uniforme tarief leidt tot hogere opbrengsten van

¹¹⁹ Cnossen, *ESB*, 1995, p. 5.

¹²⁰ Van den Bergh 2012. P. 20.

¹²¹ Van den Bergh 2012. P. 19.

¹²² Van Haperen 2013, p. 3.

¹²³ Caminada, *Tijdschrift voor Openbare Financiën* 2010/47, p.6.

¹²⁴ Fiscale agenda 14 april 2011, Ministerie van Financiën, p 2.

de omzetbelasting. Met die opbrengsten kan de wetgever directe belastingen zoals de inkomstenbelasting verlagen.

4.5 Effecten van de uniformering van het btw-tarief¹²⁵

De effecten van het invoeren van een uniform btw-tarief verschillen per individu. Consumenten die voornamelijk producten uit het algemene tarief consumeren zullen weinig invloed ondervinden van de verandering. Voor consumenten die voornamelijk producten consumeerden uit het lagere tarief is het effect wel merkbaar. Voor hen zullen de prijzen stijgen doordat de ondernemers de hogere belasting doorberekenen in de verkoopprijs. Uit cijfers van het Centraal Bureau voor Statistiek blijkt dat het effectieve tarief voor alle huishoudens stijgt met 0,3%¹²⁶. Het verhogende effect is voor uitkerings- en pensioengerechtigden hoger dan voor werknemers. Dit komt doordat huishoudens met een uitkering of pensioen als belangrijkste inkomensbron relatief meer besteden aan producten die onder het verlaagde tarief vallen¹²⁷.

Hoewel de inkomenseffecten niet groot zijn, zal de tariefwijziging waarschijnlijk wel merkbaar zijn voor de consument. De laag belaste goederen zullen duurder worden, terwijl producten waarbij de belastingdruk afneemt wellicht niet meteen goedkoper zullen worden aangeboden door de ondernemers¹²⁸. Zelfs als de ondernemers de prijzen van de producten uit het algemene tarief direct verlagen, kunnen consumenten te maken krijgen met gevoelsinflatie. Doordat de prijzen van producten die zij geregeld aanschaffen zijn gestegen, valt dit meer op dan de verlaging van een product dat niet vaak wordt geconsumeerd. Bovendien stijgt de prijs van de laag belaste goederen relatief sterker dan de afname van de prijs van goederen uit het algemene tarief.

¹²⁵ We gaan er van uit dat de wetgever een uniform tarief heeft ingesteld ter hoogte van 15,26%

¹²⁶ Studiecommissie belastingstelsel 2010, Bijlage 2: effecten uniform BTW-tarief

¹²⁷ Studiecommissie belastingstelsel 2010, Bijlage 2: effecten uniform BTW-tarief

¹²⁸ Ministerie van Financiën 2008, p. 6.

4.6 Versturende vrijstellingen

Ten slotte moet rekening worden gehouden met de positie van de vrijstellingen. Zoals in hoofdstuk drie reeds is behandeld vormen de vrijstellingen in art. 11 van de Wet OB 1968 een uitzondering op de andere categorieën. Levering van goederen en diensten uit deze categorie is niet belast met omzetbelasting, echter is aftrek van voorbelasting ook niet mogelijk. Als de wetgever besluit een uniform tarief in te stellen moet ook worden besloten wat wordt gedaan met de vrijstellingen. Vrijstellingen voor de omzetbelasting zijn grotendeels geharmoniseerd binnen de Europese Unie¹²⁹. Nederland kan niet zomaar besluiten om alle vrijstellingen af te schaffen. De vrijstellingen die zijn voorgeschreven door de Europese Unie¹³⁰ moeten blijven bestaan.

De Studiecommissie pleitte in 2010 behalve voor de invoering van een uniform tarief ook voor de opschoning van de huidige vrijstellingen¹³¹. Zij stelde dat net als voor het lage tarief de onderbouwing van de vrijstellingen niet sterk is. Met name door het verbod op aftrek van voorbelasting zorgen juist de vrijstellingen voor extra economische verstoringen, belastingarbitrage en administratieve rompslomp¹³². Doordat Nederland de vrijstellingen niet zomaar kan afschaffen, stelde de Studiecommissie voor dat Nederland binnen de Europese Unie een duidelijk pleidooi doet voor de opschoning van de vrijstellingen¹³³.

¹²⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 259.

¹³⁰ Btw-richtlijn art. 132

¹³¹ Studiecommissie belastingstelsel 2010, p. 108.

¹³² Cnossen 2010

¹³³ Studiecommissie belastingstelsel 2010, p. 108.

Hoofdstuk 5

Conclusie

Sinds 1968 kennen wij in Nederland de huidige Wet OB 1968. Er zijn verschillende opvattingen over het rechtskarakter van de omzetbelasting. In mijn ogen is de omzetbelasting zoals wij die kennen in de vorm van de Wet OB 1968 een indirecte verbruiksbelasting zoals beschreven door Van Hilten en Van Kesteren¹³⁴. Het indirecte karakter van de belasting ligt in het feit dat degene die uiteindelijk de belasting betaalt niet degene is die de belasting moet voldoen. De belastingplichtige voor de omzetbelasting is de ondernemer, terwijl de consument uiteindelijk de drager van de belastingdruk is, doordat de ondernemer de belasting zal doorberekenen in de prijs. Vandaar ook de term verbruiksbelasting. De consument wordt belast voor het (vermoedelijke) verbruik van het product. Om als belastingplichtige te worden aangemerkt moet de ondernemer aan een drietal eisen voldoen: “ieder”, “zelfstandig” en er moet sprake zijn van een “bedrijf”. Een groot verschil met de inkomstenbelasting is dat door de afwezigheid van het vereiste van een winststreven de definitie van het ondernemersbegrip in de omzetbelasting ruimer is, wat leidt groter bereik van de heffing.

De Wet OB 1968 kent 3 verschillende tarieven¹³⁵: het algemene tarief van 21%, het verlaagde tarief van 6% en het 0% tarief. Het algemene tarief geldt voor alle leveringen van goederen en diensten die niet staan opgenomen in de tabellen 1 en 2 van de Wet OB 1968. Goederen en diensten opgenomen in tabel 1 vallen onder het verlaagde tarief, terwijl goederen en diensten in tabel 2 worden belast tegen het 0% tarief. Bovendien kent de wet in art. 11 van de Wet OB 1968 de vrijstellingen. De vrijstellingen vormen een uitzondering omdat over leveringen hiervan geen omzetbelasting is verschuldigd. De reden dat de wetgever ervoor heeft gekozen om meerdere tarieven te hanteren verschilt per tarief. Voor het verlaagde tarief van 6% is met name gekozen om bepaalde goederen en diensten betaalbaar te maken. De motieven voor het belastingtarief voor de in tabel 1 opgenomen goederen en diensten zijn in meerdere

¹³⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 8.

¹³⁵ Art. 9 Wet OB 1968

categorieën te verdelen. De belangrijkste categorieën zijn Het verminderen van de belastingdruk op de noodzakelijke levensbehoeften en uitgaven die worden gedaan in verband met het leed van de mens (geneesmiddelen), maar ook het verminderen van de belastingdruk op arbeidsintensieve diensten en het verminderen van de belastingdruk over prestaties op sociaal en cultureel terrein zijn motieven voor het opnemen van goederen en diensten in tabel 1. Het 0% tarief geldt voor goederen en diensten die internationaal verhandeld worden. Door de toepassing van het “nultarief” kunnen producten het land belastingvrij verlaten en worden pas in de lidstaat van aankomst belast. De vrijstellingen vormen een aparte categorie. Met behulp van de vrijstellingen probeert de wetgever bepaalde leveringen buiten de heffing te houden. Door het ruime ondernemersbegrip in de omzetbelasting komt het voor dat leveringen in de belasting worden betrokken waarvan de Europese Unie of de nationale wetgever niet wilt dat deze belast worden. Vrijstellingen binnen de diverse lidstaten zijn door de Europese Unie grotendeels geharmoniseerd. Het grote verschil van vrijstellingen in vergelijking met het 0% tarief is dat voor vrijgestelde prestaties geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Dit leidt in veel gevallen tot cumulatie van belasting.

De vraag komt op waarom er niet wordt overgestapt op een uniform tarief. Hierdoor verdwijnen de huidige tarieven en wordt de belasting met slechts één uniform tarief geheven. Het invoeren van een uniform tarief heeft voor- en nadelen. Eén van deze voordelen is de vermindering in administratieve lasten. Zowel de belastingplichtigen, die bij de facturering geen onderscheid hoeven te maken tussen de diverse tarieven, als de fiscus hebben hier voordeel van. Ook voor consumenten heeft het uniforme tarief voordelen. Doordat er een vast tarief voor alle goederen en diensten bestaat is het eenvoudiger voor consumenten om te zien hoeveel belasting zij over de levering van een goed of dienst betalen. Er zijn ook nadelen te noemen voor de invoering van een uniform tarief. Het huidige verlaagde tarief is ingevoerd met de bedoeling om “eerste levensbehoeften” betaalbaar te houden voor de minder welvarende huishoudens. De gedachte hierachter is dat rijkere huishoudens relatief meer producten kopen die tegen het algemene tarief zijn belast, terwijl de armere huishoudens juist relatief meer producten uit het verlaagde tarief consumeren. Door het vervallen van het lage tarief

worden deze producten duurder en zouden sociaal zwakkeren deze niet meer kunnen betalen.

Er zijn onderzoeken gedaan naar wat de hoogte van dit uniforme tarief zou moeten worden. Bij het bepalen van de hoogte moet de wetgever zich houden aan de vereisten van de door de Europese Unie opgestelde btw-richtlijn. Hierin staat dat het uniforme tarief tenminste 15% moeten bedragen. Bij de keuze voor de hoogte van het tarief heeft de wetgever twee opties. Ten eerste kan hij kiezen voor een tarief waarbij de inkomsten van de omzetbelasting gelijk blijven aan de inkomsten nu. Om dit te bereiken moet het tarief worden vastgesteld op een percentage van 15,26%. Door de daling van het tarief voor de goederen en diensten uit het algemene tarief worden de verhoogde opbrengsten door de stijging van het verlaagde tarief gecompenseerd. Dit is berekend door de Studiecommissie belastingstelsel. De andere optie die de wetgever heeft is om het tarief hoger stellen, waardoor de opbrengsten van de omzetbelasting zullen toenemen. De Studiecommissie berekende dat de wetgever een extra belastingopbrengst kan bereiken van 8,0 respectievelijk 12,3 miljard euro door het instellen van een uniform tarief van 19% respectievelijk 21%. De extra opbrengsten kunnen worden gebruikt om meer versturende belastingen, zoals de inkomstenbelasting, te verminderen. Dit zou bovendien in lijn zijn met de doelstellingen van de regering om de verschuiving van directe naar indirecte belastingen te bevorderen. Ten slotte moet Nederland beslissen wat er gedaan wordt met de vrijstellingen die nu gelden. Vrijstellingen zorgen, met name door het verbod van aftrek op voorbelasting, voor een versturend karakter. Nederland kan de meeste vrijstellingen echter niet afschaffen omdat deze zijn geharmoniseerd binnen de Europese Unie. De Studiecommissie stelt daarom voor dat Nederland een pleidooi houdt bij de Europese Unie voor de opschoning van de geldende vrijstellingen.

De probleemstelling van deze scriptie luidde:

Kunnen de huidige btw-tarieven efficiënter? Leidt het invoeren van een uniform tarief tot een hogere efficiëntie?

In mijn ogen is het huidige stelsel van de Wet OB 1968 niet efficiënt genoeg. Het invoeren van een uniform tarief zou de belastingheffing efficiënter en beter maken.

De huidige tarieven in de Wet OB 1968 zijn niet efficiënt. Het is voor consumenten en soms zelfs ondernemers moeilijk te zien welk product is belast tegen welk tarief. Door de onduidelijkheid welke goederen en diensten in welk tarief vallen gebeurt het dat ondernemers dit soms verkeerd belasten. Dit maakt het een hele klus voor de fiscus om te controleren of de belasting die ondernemers voldoen wel juist is vastgesteld.

Argumenten zoals de functie van herverdeling door het lage tarief zijn achterhaald. Ook de andere argumenten zoals de kans op vraaguitval door grenseffecten en de negatieve invloed op arbeidsbeslissingen zijn naar mijn mening niet overtuigend genoeg voor het behoud van het belastingstelsel met gedifferentieerde tarieven.

De voordelen van het invoeren van een uniform tarief zijn vele malen groter dan de nadelen die eraan vastzitten. Alleen al de vermindering in administratieve lasten maakt het uniforme tarief efficiënter voor zowel ondernemers als de fiscus. Door lagere tijdsinspanning die nodig is om facturen op te maken hebben ondernemers meer tijd voor andere zaken wat kan leiden tot een hogere efficiëntie van de ondernemingen. Voor de fiscus nemen de kosten van handhaving en controle af. Ook de andere voordelen zoals de verwachte welvaartswinst en de neutraliteit tussen goederen en diensten bij invoering van een uniform tarief zijn voor mij redenen om over te stappen op een uniform tarief.

Bij de keuze van de hoogte van het uniforme tarief zou ik de wetgever adviseren om een tarief te kiezen dat zal leiden tot hogere opbrengsten dan de opbrengsten die nu met de omzetbelasting worden behaald. Met het oog op de plannen om de belastingmix te verschuiven van de directe- naar indirecte belastingen is dit een goede stap. Met de behaalde meeropbrengsten is het voor de wetgever mogelijk om de meer verstorende directe belastingen te verminderen en de consumenten te compenseren voor de hogere prijzen die op bepaalde goederen en diensten drukken. De wetgever kan ervoor kiezen om het uniforme tarief op 19% te stellen. Hiermee haalt de wetgever 8 miljard euro extra binnen aan omzetbelasting. Bovendien komt de wetgever door middel van de verlaging van de belasting op goederen en diensten uit het algemene tarief de sociaal

zwakkere huishoudens tegemoet voor de prijsstijging van de laag belaste leveringen. Dit is in mijn ogen niet de meest efficiënte variant. Zoals Cnossen stelde is het verlagen van het tarief voor goederen om armere inwoners tegemoet te komen geen juist instrument. Het is efficiënter om de hogere belastingopbrengst uit de omzetbelasting te gebruiken ter compensatie van de hogere prijzen aan de consumenten door bijvoorbeeld de meer verstorende directe belastingen zoals de inkomstenbelastingen te verlagen.

Het door de Studiecommissie voorgestelde percentage van 21% is in mijn ogen de betere variant voor de hoogte van het uniforme tarief voor de omzetbelasting. Hiermee haalt de wetgever 12,3 miljard euro extra op. Dat is meer dan 25% extra ten opzichte van de opbrengsten uit het jaar 2017. De keuze voor 21% ligt in het feit dat de wetgever hiermee de opbrengsten uit de omzetbelasting zo hoog mogelijk stelt zonder hoger te gaan dan het huidige algemene tarief. Door het uniforme tarief gelijk te stellen aan het huidige algemene tarief blijven de goederen en diensten uit het algemene tarief even zwaar belast. De goederen en diensten uit het verlaagde tarief worden wel duurder. Door de inelastische eigenschap van de meeste goederen en diensten die vallen onder het verlaagde tarief zal deze prijsstijging slechts tot een geringe afname in vraag leiden. Door het uniforme tarief hoger dan 21% te stellen zullen de goederen en diensten die onder het algemene tarief vielen duurder worden. De elasticiteit van deze goederen en diensten is een stuk hoger, wat leidt tot een grotere afname in vraag. Dit kan leiden tot een aanbodoverschot en een afname in belastinginkomsten.

Ten slotte zou ik adviseren dat het 0% tarief voor leveringen naar het buitenland blijft bestaan. Hierdoor blijft het mogelijk dat leveringen van goederen en diensten internationaal kunnen worden verhandeld zonder in Nederland belast te worden. De belasting wordt slechts in het land van bestemming geheven. Binnen de Europese Unie zouden afspraken kunnen worden gemaakt zodat het tarief voor deze internationale leveringen binnen de lidstaten geharmoniseerd wordt op 0%.

Literatuurlijst

Boeken

S.T.M. Beelen e.a. 2010

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

Braun 2002

K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de btw*, Deventer: Kluwer 2002.

Crawford, Keen & Smith 2010

I. Crawford, M.J. Keen & S. Smith, 'VAT and Excises', in: J.A. Mirrlees e.a., 'The Mirrlees Review - Dimension of Tax Design', Oxford: Oxford University Press, 1 april 2010

Van Hilten & Van Kesteren 2014

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, "FED fiscale studiereserie elfde druk", Deventer: Kluwer 2014.

Van der Paardt 1990

R.N.G. van der Paardt, 'tariefstructuur in de omzetbelasting' in: J. Reugebrink, *De ware Koningin der belastingen*, Deventer: Fed 1990

Zuidgeest 1995

R.N.F. Zuidgeest, *Fiscale wet-en regelgeving en land- en tuinbouw*, Den Haag: Landbouw-Economisch Instituut (LEI-DLO), 1995.

Internet

Andringa 2014

R. Andringa, 'btw nultarief bij export en intracommunautaire leveringen', www.sva.nl januari 2014

Bettendorf, Cnossen & Ewijk 2012

L.Bettendorf, S Cnossen & C. van Ewijk, "BTW-verhoging treft hoge en lage inkomens even sterk", *MeJudice.nl*, 25 april 2012.

CBS 2018, *Bevolking; Kerncijfers*

Centraal Bureau voor de Statistiek, "Bevolking; Kerncijfers", *statline.cbs.nl*, Den Haag/Heerlen, 18 april 2018.

CBS 2018, *Bbp, productie en bestedingen; kwartalen, mutaties, nr. 1995-2017.*

Centraal Bureau voor de Statistiek, "*Bbp, productie en bestedingen; kwartalen, mutaties, nr, 1995-2017*", *statline.cbs.nl*, Den Haag/Heerlen, 15 mei 2018.

Cnossen 2010

S. Cnossen, "Enkele gedachten over de toekomst van het Nederlandse belastingstelsel", docplayer.nl, 6 januari 2010

Juridischwoordenboek.nl

Definitie bemoeigoederen / merit-goederen, juridischwoordenboek.nl

Site Belastingdienst 2018

- Website Belastingdienst, 'Boeken', *belastingdienst.nl*, 2018.

- Website Belastingdienst, 'Wie zijn verplicht te factureren?', *belastingdienst.nl*, 2018.

Site Rijksoverheid.nl 2018

Website Rijksoverheid, "Welke belastingen heft de Rijksoverheid?", *rijksoverheid.nl*, 2018.

Rapporten en scripties

Van den Bergh 2012

J. van den Bergh, "Tarieven in de omzetbelasting", Rotterdam, juli 2012.

Bettendorf & Cnossen 2014

L. Bettendorf & S. Cnossen, *Bouwstenen voor een moderne btw*, Policybrief Centraal Plan Bureau 2014, Den Haag: Centraal Planbureau, 2014.

Boender 2012

J.M.B. Boender, *Het recht op aftrek van voorbelasting van een (juridische) entiteit bestaande uit een zetel van bedrijfsuitoefening en één of meerdere vaste inrichtingen voor btw-doeleinden*. 28 augustus 2012.

Rapport Decisio 2018

Rapport Decisio, 'Effecten verhoging btw-tarief van 6% naar 9% en verlaging van inkomstenbelasting op omzet en positie van bloemisten in Nederland' geschreven voor de Vereniging Bloemist Winkeliers (VBW), Amsterdam: 22 januari 2018.

Goudriaan e.a. 2008

R. Goudriaan, N. de Groot, A. Notenboom, C. Schrijvershof & C. van Hout, *Evaluatie van het verlaagde btw-tarief cultuur en media*, geschreven voor het Ministerie van onderwijs, cultuur en wetenschap, Den Haag, juni 2008.

Rapport Institute for Fiscal Studies e.a. 2011

Rapport Institute for Fiscal Studies e.a., '*A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*' geschreven de Europese Commissie (DG TAXUD), London, 1 December 2011.

Van Haperen 2013

N. van Haperen, *Een onderzoek naar de verdeling van de druk van directe en indirecte belastingen en zijn invloed op inkomensverdeling en economische groei*, November 2013

Hermans & Baarsma 2010

R. Hermans, & B. Baarsma, *Verhoging BTW-tarieven podiumkunsten*, Amsterdam: SEO, 6 december 2010.

Ministerie van Financiën 2008

Ministerie van Financiën, *Onderzoek uniform btw-tarief: aspecten en overwegingen in kort bestek*, bijlage bij, kamerstuk: Kamerbrief 23/12/2008.

Studiecommissie belastingstelsel 2010

Studiecommissie belastingstelsel, *Continuïteit en vernieuwing: een visie op het belastingstelsel*, Den Haag: Ministerie van Financiën, 2010.

Tijdschriften

Caminada, *Tijdschrift voor Openbare Financiën* 2010/42

C.L.J. Caminada, 'Bouwstenen van de Studiecommissie Belastingstelsel', *Tijdschrift voor Openbare Financiën* 2010/Jaargang 42, nummer 2.

Caminada, *Tijdschrift voor Openbare Financiën* 2010/47

C.L.J. Caminada, 'Keuzes voor een beter belastingstelsel 2.0', *Tijdschrift voor Openbare Financiën* 2015/Jaargang 47, nummer 1.

Caminada & Stevens, *Weekblad Fiscaal Recht* 2017.

K. Caminada & L. Stevens, “Blauwdruk voor belastinghervorming”, *Weekblad Fiscaal Recht*, 11 mei 2017.

Cnossen, *ESB*, 1995

S. Cnossen, ‘Lastenverschuiving door uniformering van BTW-tarieven’, *ESB*, 25 oktober 1995.

Keen, *National Tax Journal* 2013/66

M. Keen, ‘The Anatomy of the Vat’, *National Tax Journal*, 2013/66

Krens, *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie* 2003/9.

F. Krens, ‘Het begrip reële waarde’ *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 2003, afl. 9

Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen 1967/L71

Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen 1967/L71

Overig

Fiscale encyclopedie de Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 1.4.2.

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

Jurisprudentieregister

Hof van Justitie

Datum	ECLI nummer
01-04-1982	ECLI:EU:C:1982:121
03-03-1994	ECLI:EU:C:1994:80
07-09-1999	ECLI:EU:C:1999:390
20-06-2002	ECLI:EU:C:2002:388
06-02-2003	ECLI:EU:C:2003:73
18-11-2010	ECLI:EU:C:2010:695
21-03-2013	ECLI:EU:C:2013:198
05-10-2016	ECLI:EU:C:2016:738

Hoge Raad

Datum	ECLI nummer
23-05-1990	ECLI:NL:HR:1990:ZC428
25-03-1998	ECLI:NL:HR:1998:AA2468

Gerechtshof

Datum	Plaats	ECLI nummer
22-11-2012	Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2012:BY4553