

**Erasmus Universiteit Rotterdam**

**Erasmus School of Economics**

**Masterscriptie Fiscale Economie**

***Indirecte Belastingen***

***Prestatie optimalisatie van de Wet op de Omzetbelasting 1968.***

Naam: Timothy ten Wolde

Studentnummer: 428030

Begeleider: John Gruson

Tweede beoordelaar: M.M.W.D. Merx

Datum definitieve versie: 18 november 2022

Woordenaantal: 28936

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

## Inhoud

### Lijst van gebruikte afkortingen

<b>1. Inleiding</b>	<b>6</b>
1.1 Probleemstelling	7
1.2 Opzet	8
1.3 Afbakening	8
<b>2. Toetsingscriteria voor de prestaties van een BTW-systeem</b>	<b>9</b>
2.1 Relatieve contributie analyse	9
2.2 Macro analyse	10
2.3 Voorspelling van BTW-opbrengsten	10
2.4 C-efficiency ratio analyse	11
2.4.1 Theorie van de C-efficiency ratio	12
2.4.2 Elementen die van invloed zijn op de C-efficiency	12
2.4.2.1 Policy gap (+)	12
2.4.2.2 Compliance gap (+)	15
2.4.2.3 Output en compliance gap (-)	16
2.4.2.4 Niet toekennen van aftrek van voorbelasting (-)	16
2.4.2.5 Crossborder-shopping (-)	17
2.4.3. Conclusie C-efficiency ratio analyse	18
2.5 Micro analyse	19
2.6 BTW-systeem van Nieuw-Zeeland als referentiekader	19
2.7 Deelconclusie	19
<b>3. BTW-richtlijn en de Wet OB</b>	<b>20</b>
3.1. BTW-richtlijn	20
3.1.1. Doel en ontwikkeling van de BTW-richtlijn	20
3.1.2. Systematiek van de BTW-richtlijn	22
3.1.3. Rol van het Hof van Justitie	23
3.1.3.1. Prejudiciële vragen	23
3.1.3.2. Inbreukprocedures	24
3.1.4. Werking BTW-richtlijn en nationale bepalingen	25
3.2. BTW-richtlijn en Wet OB	26
3.2.1. Belastingplichtige	26
3.2.1.1. Belastingplichtige en zelfstandigheid BTW-richtlijn	26
3.2.1.2. Publieke lichamen BTW-richtlijn	28
3.2.1.3. Belastingplichtige & zelfstandigheid Wet OB	30
3.2.1.4 Publieke lichamen Wet OB	30
3.2.2. Belastbaar feit	31
3.2.2.1. Levering van goederen BTW-richtlijn	31
3.2.2.2. Diensten BTW-richtlijn	32
3.2.2.3. De bezwarende titel	32
3.2.2.4. Levering van goederen Wet OB	33
3.2.2.5. Diensten Wet OB	33
3.2.3. Maatstaf van heffing	33
3.2.3.1. Maatstaf van heffing BTW-richtlijn	33

3.2.3.2. Maatstaf van heffing Wet OB	33
3.2.4. Tarieven	34
3.2.4.1. Tarieven BTW-richtlijn	34
3.2.4.2. Tarieven Wet OB	35
3.2.5. Vrijstellingen	35
3.2.5.1. Vrijstellingen BTW-richtlijn	35
3.2.5.2. Vrijstellingen Wet OB	37
3.2.6. Aftrek van voorbelasting	37
3.2.6.1. Systematiek van de aftrek van voorbelasting	38
3.2.6.2. Materiele en formele voorwaarden.	38
3.7. Deelconclusie	39
4. Nieuw-Zeeland	40
4.1. Nieuw-Zeeland en BTW algemeen	40
4.2. Rechtssysteem voor belastingzaken in Nieuw-Zeeland	41
4.2.1. Taxation Review Authorities	42
4.2.2. High Court	43
4.2.3. Jurisprudentie	43
4.3. Goods and Services Tax Act 1985	44
4.3.1. Belastingplichtige algemeen	44
4.3.2. Publieke lichamen als belastingplichtige	48
4.3.3. Belastbaar feit	49
4.3.4. Maatstaf van heffing	50
4.3.5. Vrijstellingen, nultarief en tariefdifferentiatie	51
4.3.6. Aftrek van voorbelasting	53
4.3.7. Recente ontwikkelingen GST Act	54
4.4. Deelconclusie	56
5. Nederland vs. Nieuw-Zeeland: de analyse	57
5.1. Representativiteit C-efficiency ratio data en BTW-systemen	57
5.2. Nieuw-Zeeland en de C-efficiency ratio	58
5.2.1. Zuiverheid C-efficiency ratio Nieuw-Zeeland	58
5.2.2. Positieve elementen C-efficiency Nieuw-Zeeland	59
5.2.2.1. Policy Gap Nieuw-Zeeland	59
5.3. Nederland en de C-efficiency ratio	60
5.3.1. Zuiverheid C-efficiency ratio Nederland	61
5.3.2. Positieve elementen Nederland	62
5.3.2.1. Policy gap	62
5.4. Aanbevelingen om de prestaties van de Wet OB te verbeteren	63
5.4.1. Publieke lichamen i.c.m. publieke vrijstellingen in de Wet OB	63
5.4.2. Overige vrijstellingen in de Wet OB	65
5.4.3. Tarieven in de Wet OB	65
6. Conclusie	68

## Lijst van gebruikte afkortingen

Afl	Aflevering
Art	Artikel
BAT	Business Activity Tax
BBP	Bruto Binnenlands Product
BIG-register	Beroepen in de individuele gezondheidszorg register
BTW	Belasting Toegevoegde Waarde
BTW-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG
CA	Courts of Appeal of New Zealand
CASE	Centrum voor Sociaal en Economische Onderzoek
C-efficiency ratio.	Collection efficiency ratio
E.a.	En anderen
EC	Europese Commissie
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EU	Europese Unie
ERHM	Europese Hof voor Rechten van de Mens
GST Act	Goods and Service Tax Act 1985
HC	High Court of New Zealand
HvJ	Hof van Justitie
HR	Hoge Raad
ITPF	International Tax and Public Finance
ICL	Intracommunautaire levering
ICV	Intracommunautaire verwerving
IR	Inland Revenue department

KOR	Kleine ondernemers regeling
Nr	Nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht
NZTC	New Zealand Taks Cases
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
R.o.	Rechtsoverweging
SC	Supreme Court of New Zealand
TA Act	Tax Administration Act 1994
TRA Act	Taxation Review Authorities Act 1994
TIB	Tax Information Bulletin
TWG	Tax Working Group
VEU	Verdrag Europese Unie
VRR.	VAT-Revenue-Ratio
VWEU.	Verdrag Werking Europese Unie
Wet OB.	Wet op de Omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

## 1.1 Inleiding

Belastingen vormen het fundament van een goed functionerende overheid. Zonder belastinginkomsten kan een overheid zijn taken niet uitvoeren. Overheden gebruiken belastingen onder andere om burgers te voorzien van zorg, sociale zekerheid en infrastructuur. Eén van de belangrijkste inkomstenbronnen van landen is een vorm van omzetbelasting. Het meest gebruikte systeem van heffing is de Belasting over Toegevoegde Waarde (hierna: BTW).<sup>1</sup> Ongeveer 170 landen hebben een omzetbelasting die gebaseerd is op het BTW-systeem.<sup>2</sup> In Nederland hebben we een omzetbelasting die gebaseerd is op zo'n BTW-systeem, namelijk: de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna Wet OB). De Wet OB is de op één na grootste inkomstenbron van de Nederlandse overheid met een geschatte opbrengst van 77,8 Miljard euro in 2023.<sup>3</sup>

Omzetbelastingen kennen een relatief lange geschiedenis die zelfs terug te herleiden is tot aan de klassieke oudheid.<sup>4</sup> Zo belastten de Romeinen al goederenhandel die via veilingen liep. Na de val van het Romeinse Rijk bleven binnen Europa verscheidene omzetbelastingen voortbestaan. Nederland maakte kennis met een omzetbelasting in de tijd dat het nog onder Spaans bewind stond. Deze omzetbelasting stond ook wel bekend als de befaamde Tiende Penning van Alva waarbij bepaalde goederen onderworpen waren aan een tarief van 10%. Ironisch genoeg, mede door het verzet van de bevolking, is de Tiende Penning niet bepaald een succes geweest en is er niet tot nauwelijks belasting geïnd.<sup>5</sup> Ondanks dat de Tiende Penning van Alva een mislukking is kan het wel gecrediteerd worden voor het ontstaan van de onafhankelijke Nederlandse staat zoals wij deze nu kennen.

De Amerikaanse staat Michigan was in 1953 de eerste overheid die een heffing introduceerde die gebaseerd was op een BTW-systeem: de Business Activity Tax (hierna: BAT).<sup>6</sup> De BAT was gebaseerd op het model van Thomas Adams waarin vormgegeven wordt aan een BTW gebaseerd op het inkomen van een bedrijf.<sup>7</sup> Naast het model van Thomas Adams bestond er ook een model voor een BTW die geheven werd over consumptie ontwikkeld door Carl Friedrich von Siemens.<sup>8</sup> In Europa introduceerde Frankrijk geleidelijk een omzetbelasting op basis van een BTW-systeem waarbij eerst alleen de productiefase belast was.<sup>9</sup> Vervolgens werd dit uitgebreid tot aan de groothandel in 1954 en vanaf 1968 werden alle fases in de supply-chain belast. Voor de creatie van de Europese Economische Gemeenschap (hierna: EEG) hadden de meest Europese landen een meer-fase cascade omzetbelasting.<sup>10</sup> In 1957 sloten België, Frankrijk, West-Duitsland, Luxemburg, Italië en Nederland het verdrag van Rome en werd de EEG gevormd. In dit verdrag hebben de deelnemende landen met elkaar afgesproken verder onderzoek te doen naar het harmoniseren van een aantal indirecte belastingen waaronder de nationale omzetbelastingen.<sup>11</sup> Na een lange periode van onderzoek doen en discussie tussen de lidstaten kwamen in 1967 de eerste twee richtlijnen uit. De Eerste Richtlijn stelde dat de lidstaten hun nationale omzetbelastingen om moesten zetten in een BTW-systeem met

---

<sup>1</sup> BTW refereert voor het vervolg van deze scriptie aan de systematiek van een belasting op toegevoegde waarde. Indien het over btw gaat wordt hiermee bedoeld de belasting die voortvloeit uit de Wet OB.

<sup>2</sup> Van Brederode 2021, p. 2.

<sup>3</sup> Brief van de Minister van Financiën van 20 september 2022 (*Kamerstukken 2022/2023*, 36200, nr. 2).

<sup>4</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2020, p.1.

<sup>5</sup> Wolters 1962.

<sup>6</sup> Van Brederode 2021, p.1.

<sup>7</sup> Adams, *The Quarterly Journal of Economics* 1921/35, p. 527-556.

<sup>8</sup> Von Siemens 1920.

<sup>9</sup> Van Brederode 2021, p. 1.

<sup>10</sup> Van Doesum e.a. 2020, p.11.

<sup>11</sup> Art. 99 VEEG.

recht van aftrek op voorbelasting.<sup>12</sup> De Tweede Richtlijn gaf een schets van hoe dit BTW-systeem eruit moest komen zien.<sup>13</sup> Hiermee was de eerste stap gezet richting een Europees BTW-systeem. Over de jaren heen is de harmonisatie verder uitgewerkt met nieuwe richtlijnen tot aan Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 November 2006 (hierna: BTW-richtlijn) waarop de Wet OB hedendaags gebaseerd is.

## 1.2 Probleemstelling

Zoals geschetst in de inleiding vormen omzetbelastingen een grote vorm van inkomsten voor overheden. Landen sleutelen dan ook regelmatig aan de inrichting van hun wetgeving omtrent omzetbelastingen. Een recent voorbeeld hiervan is de voorgestelde verlaging van de BTW op groenten en fruit van 9% naar 0% in Nederland. Hierbij zijn er serieuze twijfels of dit wel efficiënt en doelmatig is.<sup>14</sup> Maar hoe bepaal je eigenlijk of een BTW-systeem goed is? En wat kunnen we eraan doen om onze eigen BTW-systeem te verbeteren? Dit leidt tot de volgende onderzoeksvraag:

*In hoeverre kan Nederland, door te kijken naar beter presterende BTW-systemen, de prestaties van de Wet OB verbeteren?*

Om deze probleemstelling te beantwoorden zullen de volgende deelvragen beantwoord worden:

**Deelvraag 1:** Op welke manieren kunnen de prestaties van een BTW-systeem bepaald worden en welk(e) toetsingscriteria vormt het uitgangspunt?

**Deelvraag 2:** Wat is het doel van de BTW-richtlijn en hoe is deze ingericht? Hoe heeft de Nederlandse overheid de BTW-richtlijn uitgewerkt in de Wet OB?

**Deelvraag 3:** Hoe geeft Nieuw-Zeeland inrichting aan haar BTW-systeem door middel van de Goods and Service Tax Act 1985 (hierna: GST Act)?

**Deelvraag 4:** Waarom scoort Nieuw-Zeeland beter op de geselecteerde scoringscriteria en welke lering kan Nederland hieruit trekken om de Wet OB te verbeteren?

---

<sup>12</sup> Richtlijn 1967/227/EEG.

<sup>13</sup> Richtlijn 1967/228/EEG.

<sup>14</sup> Bijl, NTFR 2021/2711, p.1.

### 1.3 Opzet

Het onderzoek zal aanvangen met het vaststellen van het toetsingscriteria. In hoofdstuk 2 zullen verscheidene methodieken aan bod komen waarmee de prestaties van een BTW-systeem getoetst kunnen worden. Hierbij zal beargumenteerd worden welke criteria het uitgangspunt vormen voor mijn onderzoek. Tevens zal ook kort beargumenteerd worden waarom ik het BTW-systeem van Nieuw-Zeeland heb gekozen als referentiekader. In hoofdstuk 3 wordt de BTW-richtlijn uiteengezet en hoe Nederland deze geïmplementeerd heeft in de Wet OB. Vervolgens wordt in hoofdstuk 4 het BTW-systeem van Nieuw-Zeeland uiteengezet. Hierbij wordt zowel aandacht besteed aan het ontstaan van het BTW-systeem zoals Nieuw-Zeeland dat nu kent, het rechtssysteem en de inrichting van het BTW-systeem door middel van de GST Act. In hoofdstuk 5 zal ingegaan worden op de geselecteerde toetsingscriteria en geanalyseerd worden waarom Nieuw-Zeeland zo goed scoort op deze criteria. Vervolgens zal gekeken worden hoe Nederland scoort op deze toetsingscriteria en welke lering Nederland kan trekken uit het BTW-systeem van Nieuw-Zeeland om haar eigen score te verbeteren. Hieruit volgen een aantal aanbevelingen die onderscheiden worden in twee categorieën, namelijk:

1. Aanbevelingen waarvoor geen wijzigingen van de BTW-richtlijn noodzakelijk zijn.
2. Aanbevelingen die een wijziging van de BTW-richtlijn vereisen.

Tot slot wordt er afgesloten met een conclusie in hoofdstuk 6.

### 1.4 Afbakening

Een BTW-systeem dient hoofdzakelijk om opbrengsten te genereren voor overheden die daarmee hun activiteiten kunnen bekostigen.<sup>15</sup> Met prestaties van een BTW-systeem wordt dan ook bedoeld hoe goed een BTW-systeem is in het vergaren van opbrengsten. Hiervoor bestaan een aantal verschillende toetsingscriteria die verder behandeld zullen worden. Dit onderzoek beperkt zich tot een literatuuronderzoek waarbij gepoogd wordt een aantal aanbevelingen, die gericht zijn op de wijziging van wetgeving, te formuleren die de prestaties van de Wet OB kunnen verbeteren. Hierbij wordt dus niet onderzocht wat de numerieke impact is van de aanbevelingen op de BTW-opbrengsten. Tot slot moet opgemerkt worden dat de aanbevelingen die wijziging van de BTW-richtlijn vereisen zich beperken tot hetgeen wat realistisch is. Dat wil zeggen dat de aanbevelingen zich richten op wijzigingen binnen het ontwikkelde BTW-systeem en niet ingrijpende wijzigingen op het gevestigde BTW-systeem zelf.

---

<sup>15</sup> Gendron 2021, p. 24.



## 2. Toetsingscriteria voor de prestaties van een BTW-systeem

In dit hoofdstuk behandel ik de methodes die Gendron, hoogleraar economie aan het Humbert Institute of Technology & Advanced Learning in Toronto, uiteengezet heeft omtrent het meten van de prestaties van een BTW-systeem.<sup>16</sup> Zoals aangegeven in paragraaf 1.4 vormt het uitgangspunt van deze methodes dat een BTW-systeem als doel heeft opbrengsten te genereren. Hierbij zal ik verder uiteenzetten welke methoden ik ga hanteren voor mijn onderzoek en waarom ik voor deze methodes gekozen heb. Tot slot zal beargumenteerd worden welke landen, en hun bijbehorende BTW-systemen, als referentiekader dienen op basis van de gekozen toetsingscriteria.

### 2.1. Relatieve contributie analyse

De eerste methode van Gendron die ik behandel is de relatieve contributie analyse. Bij de relatieve contributie analyse wordt gekeken hoe de opbrengsten van een BTW-systeem in een bepaald land zich verhouden tot het Bruto Binnenlands Product (hierna: BBP) en de gehele belastingopbrengsten van dat land.<sup>17</sup> De relatieve contributie analyse biedt landen dus de mogelijkheid in kaart te brengen in welke mate specifieke belastingen bijdragen aan de algehele belastinginkomsten van een staat. Hiermee kan een land tevens belastingen identificeren die niet van groot belang zijn voor de inkomsten van de staat en dus eventueel geëlimineerd kunnen worden. De relatieve contributie analyse kan ook op regionale basis gedaan worden waarbij gekeken kan worden hoe de relatieve belastingbijdrages van staten in regio zich tot elkaar verhouden. Indien een BTW-systeem van een specifieke staat relatief minder bijdraagt in vergelijking tot andere staten in de regio kan dit een indicatie zijn dat het BTW-systeem niet optimaal presteert.

Alhoewel de relatieve contributie analyse een indicatie kan vormen dat een BTW-systeem wel of niet optimaal presteert kent het ook een aantal minpunten. Vooropgesteld gaat het om een analyse die rekening houdt met de procentuele en dus relatieve contributies. Dit betekent dat de relatieve contributie van een BTW-systeem kan dalen zonder dat dit in relatie staat tot de prestaties van dat betreffende BTW-systeem. Immers indien de relatieve contributie van andere belastingen stijgt door bijvoorbeeld een tariefverhoging zal de relatieve bijdrage van het BTW-systeem dalen zonder dat er iets concreet gewijzigd is in dat betreffende BTW-systeem. Omgedraaid geldt ook dat een BTW-systeem dat een hoge relatieve contributie heeft niet per se een BTW-systeem is dat optimaal presteert. Neem als extreem geval een land dat enkel twee belastingen heeft waarvan één een BTW-systeem. Indien het tarief en/of belastinggrondslag voor de andere belasting lager is dan de BTW zal dat BTW-systeem een relatieve hoge contributie hebben. De relatieve contributie analyse zegt in dit geval enkel dat het betreffende BTW-systeem relatief meer bijdraagt aan de belastingopbrengsten dan de andere belasting. Dit betekent niet dat het BTW-systeem optimaal presteert. Hierdoor is de relatieve contributie analyse niet geschikt als toetsingscriteria voor mijn onderzoek.

---

<sup>16</sup> Gendron 2021, p.23-40.

<sup>17</sup> Gendron 2021, p.25.

## 2.2. Macro analyse

De tweede methode van Gendron die ik behandel is de macro analyse. Bij een macro analyse worden een aantal macro-economische variabelen geanalyseerd die de beoordeling van de prestaties van een BTW-systeem ondersteunen.<sup>18</sup> Voorbeelden van deze variabelen zijn:

- BTW-inkomsten als ratio van het BBP.
- BTW-inkomsten als ratio van de totale belastinginkomsten.
- Elasticiteit van de BTW-inkomsten.
- BTW-inkomsten op importproducten als ratio van de import.

Het voordeel bij een macro analyse zit hem in het feit dat de relevante variabelen over het algemeen vrij eenvoudig te berekenen zijn doordat het gebruikt maakt van algemeen toegankelijke economische gegevens zoals de nationale rekeningen van landen.<sup>19</sup> Daartegenover staat wel dat een analyse van macro-economische variabelen geen inzicht biedt tot de prestaties van een BTW-systeem.<sup>20</sup> Een macro analyse kan slechts als startpunt functioneren die uitnodigt tot verder onderzoek door middel van statistische en economische methodes. Aangezien het doel van deze scriptie het verbeteren van het Nederlandse BTW-systeem is, aan de hand van moderne BTW-systemen, biedt een macro analyse geen uitkomst voor mijn onderzoek en zal dus niet verder gebruikt worden

## 2.3. Voorspelling van de BTW-opbrengsten

De derde methode van Gendron die ik behandel is het voorspellen van BTW-opbrengsten. Door middel van econometrische voorspelmethodes kunnen voorspellingen worden gedaan over de opbrengsten van belastingen zoals een BTW-systeem.<sup>21</sup> Door de voorspellingen in een latere termijn vervolgens af te zetten tegen de daadwerkelijke opbrengsten kan er getoetst worden of een BTW-systeem presteert naar verwachting.<sup>22</sup> Voorspelmethodes zijn dan ook vooral relevant voor overheden vanuit budgettaire oogpunt. Een BTW-systeem dat significant minder inkomsten genereert dan voorspelt was kan een indicatie vormen dat het BTW-systeem slecht presteert. Daartegenover staat dat er genoeg externe factoren, buiten de sfeer van het BTW-systeem, zijn die ertoe kunnen leiden dat de daadwerkelijke opbrengsten van een BTW-systeem significant lager zijn dan verwacht. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de financiële crisis waarbij er minder besteed wordt door consumenten. Een ander recenter voorbeeld is de oorlog in Oekraïne waarbij de opbrengsten in Oekraïne significant lager zullen uitvallen dan voorspelt doordat er een oorlog uitbrak gedurende de voorspelde periode. Dit kent omgedraaid ook zijn doorwerking op andere markten zoals Nederland waarbij de opbrengsten wellicht hoger kunnen uitvallen dan verwacht doordat vitale producten zoals olie en gas in prijs stijgen waardoor ook de BTW-opbrengsten over deze producten zal stijgen. De econometrische voorspelmethode is dan ook hoofdzakelijk relevant voor budgettaire doeleinden en zal niet verder gebruikt worden in dit onderzoek.

---

<sup>18</sup> Gendron 2021, p.33.

<sup>19</sup> Gendron 2021, p.33.

<sup>20</sup> Gendron 2021, p.35.

<sup>21</sup> Gendron 2021, p.38.

<sup>22</sup> De EC maakt gebruik van vergelijkbare voorspelmethodes voor de jaarlijkse VAT Gap reports. Hierin wordt voorspeld hoeveel BTW er afgedragen moet worden in een lidstaat en wordt dit afgezet tegen de daadwerkelijke afgedragen BTW. De accuraatheid van deze voorspelling is lastig in te schatten doordat er factoren een rol spelen die moeilijk in kaart te brengen zijn zoals fraude.

## 2.4. C-efficiency ratio analyse

In deze paragraaf zal uitgebreid ingegaan worden op de C-efficiency ratio analyse, één van de uiteengezette methodes van Gendron. Hierbij komt eerst de achterliggende economische theorie aan bod. Vervolgens zal er verder ingegaan worden op de elementen die de analyse beïnvloeden.

### 2.4.1. Theorie van de Collection efficiency

De Collection efficiency ratio (hierna: C-efficiency ratio) is een prestatie maatstaf voor een BTW-systeem die iets meer dan 20 jaar geleden gecreëerd is door het fiscale departement van het Internationaal Monetair Fonds.<sup>23</sup> Om tot de C-efficiency ratio te komen moet volgens Keen<sup>24</sup> de BTW-opbrengsten van een specifiek land uitgedrukt worden als een percentage van het BBP en de formule als volgt herleid worden:

$$\frac{V}{Y} = \tau_s E^C \left( \frac{C}{Y} \right) \quad (1)$$

Hierbij vormt  $V$  de BTW-opbrengsten van dat specifieke land en  $Y$  het BBP van datzelfde land. Daarnaast wordt het standaard BTW-tarief uitgedrukt in  $\tau_s$  en vormt  $E^C$  de C-efficiency. Tot slot wordt de consumptie exclusief BTW uitgedrukt als  $C$ . Vervolgens kan dit herleid worden tot de C-efficiency ratio:

$$E^C = \frac{V}{\tau_s C} \quad (2)$$

Deze formule vormt de basisvergelijking voor het bepalen van C-efficiency ratio. De C-efficiency ratio vergelijkt dus de BTW-opbrengsten die een land genereert met de consumptie exclusief BTW vermenigvuldigd met het standaardtarief van datzelfde land. Hiermee wordt dus de daadwerkelijk opgehaalde belasting afgezet tegen het belastingpotentieel. De variabelen die gebruikt worden voor deze formule zijn algemeen toegankelijk, denk aan nationale wetgeving en de nationale rekeningen, waardoor de C-efficiency ratio toepasbaar is op elk land dat een BTW-systeem hanteert en kan zodoende gebruikt worden om de prestaties van BTW-systemen met elkaar te vergelijken. De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO) houdt van haar leden ieder jaar de VAT-Revenue-Ratio (hierna: VRR) bij. De VRR is in feite hetzelfde als de C-efficiency ratio.<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> Ebril e.a. 2001, p. 41.

<sup>24</sup> Keen 2013, p. 6.

<sup>25</sup> De meningen hierover zijn enigszins verdeeld waarbij er auteurs zijn die aanhouden dat het exact hetzelfde is terwijl er ook een aantal stellen dat het enigszins afwijkt in het berekenen van  $C$ . Er is wel consensus over het feit dat het nagenoeg dezelfde resultaten en implicaties oplevert. Voor het verdere onderzoek wordt dan verondersteld dat de VRR gelijk staat aan de C-efficiency ratio.

## 2.4.2. Elementen die van invloed zijn op de C-efficiency

De C-efficiency ratio drukt zich in beginsel uit op een schaal van 0 en 1. Hierbij houdt een score dicht bij 0 in dat een land weinig uit haar belastingpotentieel haalt en een score dicht bij 1 veel. Echter vertel de score niet altijd het hele verhaal. De C-efficiency ratio wordt namelijk door een aantal elementen beïnvloedt waardoor de score een onzuiver beeld geeft en deze zelfs boven de 1 uit kan komen. Hierbij kan er onderscheid gemaakt worden tussen positieve en negatieve elementen.<sup>26</sup> Positieve elementen formuleer ik als zijnde elementen die binnen de sfeer van een BTW-systeem vallen en dus daadwerkelijk wat zeggen over de prestaties van een BTW-systeem. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het al dan niet gebruik maken van verlaagde tarieven of vrijstellingen. Binnen de positieve elementen zijn er twee categorieën te onderscheiden namelijk de policy gap en de compliance gap. De policy gap omvat kortweg de gemiste BTW-opbrengsten door BTW-beleid. De compliance gap gaat om de BTW-opbrengsten die misgelopen worden door het niet naleven van BTW-wetgeving. De policy gap en compliance gap zullen verder toegelicht worden in deze paragraaf.

Naast de positieve elementen spelen ook negatieve elementen een rol in de C-efficiency.<sup>27</sup> Negatieve elementen zijn elementen die, al dan niet binnen de sfeer van een BTW-systeem, de C-efficiency ratio beïnvloeden zonder dat dit daadwerkelijk wat zegt over de prestaties van een BTW-systeem. Zo leidt bijvoorbeeld een daling van de output van een land tot een lagere C-efficiency ratio zonder dat er ook maar iets in het BTW-systeem is gewijzigd.<sup>28</sup> De positieve (+) en negatieve (-) elementen zal ik individueel benoemen en verder toelichten hoe zij de C-efficiency ratio beïnvloeden.

### 2.4.2.1. Policy gap (+)

De C-efficiency ratio kan volgens Keen<sup>29</sup> verder herleid worden om tot twee categorieën te komen die de C-efficiency ratio beïnvloeden:

$$E^C = (1 - P)(1 - \Gamma) \tag{3}$$

Hierbij vormt  $P$  de policy gap en  $\Gamma$  de compliance gap.<sup>30</sup> De policy gap omvangt alles wat betrekking heeft op het BTW-beleid van een land.

---

<sup>26</sup> Het doel van deze paragraaf is enkel het identificeren van elementen die de C-efficiency kunnen beïnvloeden. Hieruit volgt dat er verder geen onderzoek gedaan wordt naar het absolute numerieke effect die deze elementen hebben op de C-efficiency.

<sup>27</sup> In de literatuur wordt er over het algemeen gesproken van 'measurement issues'.

<sup>28</sup> Ueda 2017, p. 12-15.

<sup>29</sup> Keen 2013, p. 15.

<sup>30</sup> De compliance gap is lastig vast te stellen doordat de onderliggende transacties buiten het zicht van een BTW-systeem plaatsvinden. Er wordt dan ook gewerkt met een schatting van de compliance gap. Hierdoor betekent het dat C-efficiency ratio die uit formule 3 volgt regelmatig licht afwijkt van die van formule 2. Zie bijvoorbeeld: Keen. 2013 p. 20, tabel 1. Grote afwijkingen, zoals bij Luxemburg, worden veroorzaakt door negatieve elementen.

Binnen de policy gap zijn kan er onderscheid gemaakt worden tussen de volgende vijf sub elementen:

1. Definitie belastingplichtige.
2. Definitie belastbaar feit.
3. Maatstaf van heffing.
4. Tariefdifferentiaties.
5. Vrijstellingen.

Ten eerste speelt het al dan niet belastingplichtig zijn een rol in de C-efficiency ratio. Dit speelt voornamelijk een rol door de manier waarop consumptie ( $C$ ) in formule 2 gemeten wordt. Het algemene uitgangspunt is dat voor consumptie ( $C$ ) de finale consumptie uit de nationale rekeningen gebruikt wordt.<sup>31</sup> De finale consumptie wordt berekend door de standaard internationale norm.<sup>32</sup> Bij deze norm is het belangrijk op te merken dat hierin de consumptie van publieke goederen<sup>33</sup>, zoals gezondheidszorg en onderwijs, meegenomen wordt bij het bepalen van de finale consumptie. Dat betekent dus dat voor het bepalen van de C-efficiency ratio ook van belang is of publieke lichamen belastingplichtig zijn of al dan niet vrijgesteld presteren.<sup>34</sup> Immers, de consumptie van publieke goederen gaat wel mee in de noemer van C-efficiency ratio.<sup>35</sup> Het vrijstellen of niet belastingplichtig zijn van publieke lichamen zal ertoe leiden dat de noemer toeneemt terwijl de teller onveranderd blijft en leidt zodoende tot een lagere C-efficiency ratio. De positie van publieke lichamen binnen een BTW-systeem speelt zodoende een relevante rol voor de C-efficiency ratio. Dit betekent niet automatisch dat het in de heffing betrekken van de overheid leidt tot een hogere C-efficiency ratio.<sup>36</sup> Het is volledig afhankelijk van de manier waarop dit gedaan wordt.<sup>37</sup>

In het verlengde van het begrip belastingplichtige ligt de definitie van het belastbare feit. Hierbij volgt eenzelfde logische verband dat enkel de teller beïnvloed wordt. Indien het belastbare feit zodanig geformuleerd is dat het nagenoeg geen consumptie omvat zal dit hoe dan ook leiden tot een lage C-efficiency, tariefdifferentiaties buiten beschouwing gelaten.<sup>38</sup> Immers, de daadwerkelijke belastingopbrengst wordt afgezet tegen de potentiële belastingopbrengst die gebaseerd is op de finale consumptie en geen verdere rekening houdt met de reikwijdte van het begrip belastbaar feit.

---

<sup>31</sup> OESO (2012), *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration issues*, p. 105-106.

<sup>32</sup> EC e.a. 2008, p. 8.

<sup>33</sup> Met publieke goederen wordt gerefereerd aan het 'economische' concept van publieke goederen, ook wel collectieve goederen. Hiermee wordt in dit kader gerefereerd aan goederen en diensten verschaft door publieke lichamen.

<sup>34</sup> De manier waarop de waarde van publieke goederen wordt bepaald voor de finale consumptie is enigszins discutabel omdat er uitgegaan wordt van een kostprijs. Voor een diepere analyse zie M. Keen 2012, p. 12-13

<sup>35</sup> De inrichting van een BTW-systeem kan er al dan niet toe leiden dat het belasten van de overheid en dus publieke goederen meer of minder BTW-opbrengsten genereert. Uit de VAT Gap rapporten van de EU blijkt echter dat de gap groter wordt door de uitzondering van overheden.

<sup>36</sup> Aujean, Jenkins & Poddar, *VAT Monitor* 1999/10, p. 148.

<sup>37</sup> Zo heeft Canada met haar BTW-systeem publieke lichamen wel in de heffing betrokken maar tegen een nultarief. Dit leidde tot een daling van  $V$ , en dus de C-efficiency, doordat publieke lichamen een aftrekrecht verkregen zonder dat er enige additionele afdracht van BTW tegenover stond.

<sup>38</sup> Een tariefdifferentiatie zou dan natuurlijk nog leiden tot een nog kleinere teller en een nog lagere C-efficiency.

Het derde sub element is de maatstaf van heffing. De maatstaf van heffing dient ervoor te bepalen waarover belasting afgedragen moet worden in een BTW-systeem. Het algemeen uitgangspunt bij de meeste BTW-systemen vormt hierbij de vergoeding. Tot zover speelt de maatstaf van heffing dan ook geen rol in het bepalen van de C-efficiency ratio van verschillende landen. De invulling van de maatstaf van heffing speelt in relatie tot die C-efficiency ratio wel een rol in bijzondere gevallen. Denk hierbij aan situaties waarbij de vergoeding aanzienlijk lager is of waarbij het onduidelijk is wat in aanmerking moet worden genomen als maatstaf van heffing, zoals bij vouchers. <sup>39</sup>

De tariefdifferentiatie is het vierde sub element dat een rol speelt bij het bepalen van de C-efficiency. In formule 2 is het uitgangspunt in de noemer dat de finale consumptie ( $C$ ) belast wordt tegen het standaardtarief.<sup>40</sup> Een tariefdifferentiatie voor bepaalde goederen, zoals voor voedingsmiddelen in Nederland<sup>41</sup>, leidt tot lagere BTW-opbrengsten ( $V$ ) dan mogelijk is en dus een lagere C-efficiency ratio. De C-efficiency ratio daalt verder naarmate er een groter gat ontstaat tussen het standaardtarieven en de verlaagde tarieven. In het verlengde hiervan ligt het vijfde en laatste sub element namelijk vrijstellingen.<sup>42</sup> Een vrijstelling zorgt ervoor dat er helemaal geen BTW verschuldigd is bij consumptie. Hierbij stijgt enkel de noemer en leidt dit dus tot een lagere C-efficiency ratio. Hiervoor geldt ook logischerwijs dat hoe meer consumptie vrijgesteld is, des te lager de C-efficiency ratio wordt.

---

<sup>39</sup> Denk hierbij bijvoorbeeld aan transacties tussen gelieerde partijen, giften en onttrekkingen uit ondernemingen die onderworpen zijn aan een BTW-systeem.

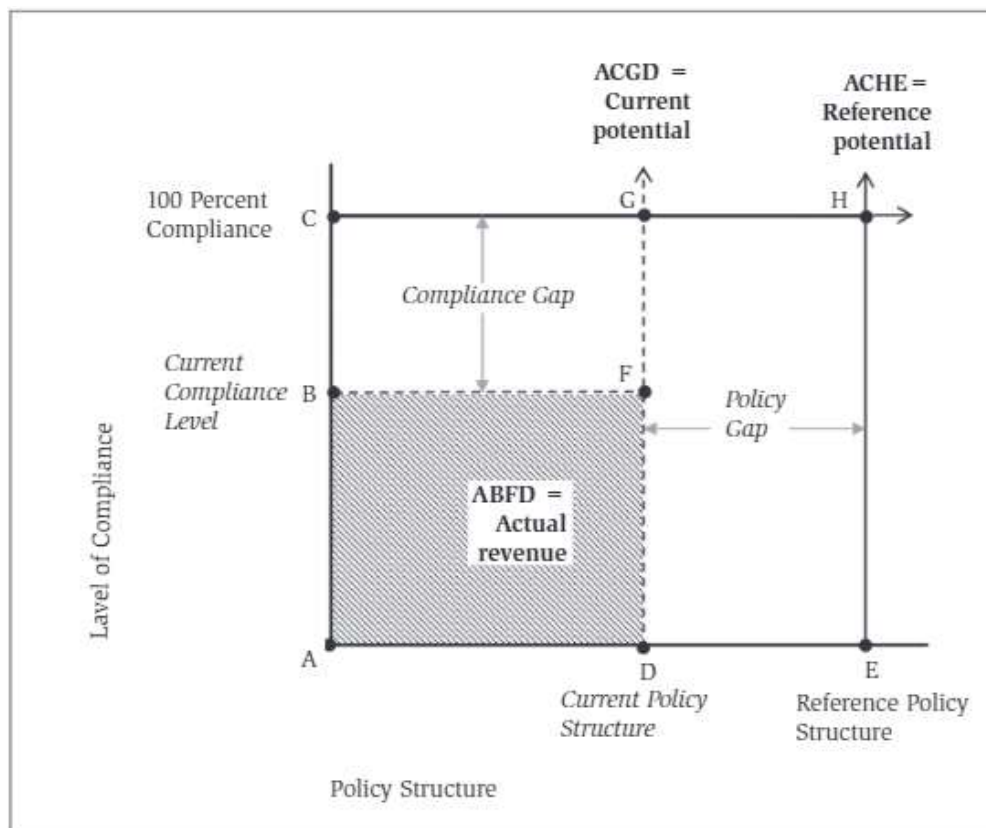
<sup>40</sup> De C-efficiency neemt als uitgangspunt het standaardtarief. Hierdoor komen wijzigingen van het standaardtarief bij een C-efficiency analyse niet aan bod.

<sup>41</sup> Art. 9 lid 2 sub a Jo. Tabel I lid a sub 1 Wet OB.

<sup>42</sup> Bij vrijstellingen gaat het om vrijstellingen andere dan die van publieke goederen en diensten. Deze worden in het verlengde van de belastingplicht van publieke lichamen behandeld.

### 2.4.2.2. Compliance gap (+)

De compliance gap, ook wel VAT gap genoemd, is de tweede categorie die de C-efficiency ratio beïnvloedt. Bij de compliance gap wordt gekeken naar het verschil tussen de BTW-opbrengsten die afgedragen moeten worden ten opzichte van wat er daadwerkelijk afgedragen wordt aan de overheid.<sup>43</sup> Hieronder valt dus in feite alles wat betreft het al dan niet naleven van de BTW-wetgeving. Denk hierbij aan constructies om BTW te ontwijken en BTW-fraude. Maar ook het simpelweg niet kunnen voldoen aan BTW-wetgeving.<sup>44</sup> Figuur 2.1 brengt goed in kaart wat de compliance gap, en tevens de policy gap, inhoudt voor een BTW-systeem.



Figuur 2.1. Compliance Gap & Policy Gap  
(Bron: Hutton 2017)

Zoals Figuur 2.1 demonstreert valt een deel van de BTW-opbrengsten weg door de policy gap:  $\triangle D E F G H$ . Deze BTW-opbrengsten verdwijnen vanuit beleidsoverwegingen. Vervolgens verdwijnt er ook nog een deel van de potentiële BTW-opbrengsten door de compliance gap:  $\triangle B C F G$ . Deze BTW-opbrengsten verdwijnen vanwege het niet naleven van de BTW-wetgeving.

De compliance gap is lastig in kaart te brengen doordat het zich onttrekt aan de BTW-sfeer en zodoende lastig te meten is. Toch doet het Center voor Sociaal en Economische Onderzoek (hierna:

<sup>43</sup> Keen 2013, p. 17-18.

<sup>44</sup> Belastingplichtig zijn voor een BTW-systeem brengt over het algemeen een aanzienlijke administratieve last met zich mee en kan dus de nodige kosten en problematiek met zich meebrengen. Daarnaast kunnen regels waarbij de verschuldigdheid van de belasting afwijkt van de daadwerkelijke betaling voor het onderliggende belastbare feit tot liquiditeitsproblemen leiden.

CASE), in opdracht van de Europese Commissie (hierna: EC), regelmatig onderzoek naar hoeveel BTW-opbrengsten er misgelopen worden door ontwijking en fraude. Zo liepen de EU-lidstaten naar schatting in 2018 €140 biljoen mis door ontwijking en fraude en loopt dit op naar €164 biljoen in 2020 door de coronapandemie.<sup>45</sup> De vraag hierbij echter in hoeverre deze schatting accuraat zijn en wat er concreet aan gedaan kan worden gezien dit een probleem is wat, zeker binnen de EU, al een lange tijd speelt. Tot slot is het van belang om op te merken dat uit onderzoek gebleken is dat grote veranderingen in de C-efficiency ratio hoofzakelijk te crediteren zijn aan veranderingen in de policy gap en niet de compliance gap.<sup>46</sup> De compliance gap heeft in het kader van de verbetering van de C-efficiency ratio dus een ondergeschikte rol ten opzichte van de policy gap.

#### **2.4.2.3. Output en compliance gap (-)**

In paragraaf 2.4.2 heb ik al kort benoemd dat er een relatie bestaat tussen de output en de C-efficiency ratio.<sup>47</sup> Het gaat hier specifiek om negatief verband tussen de output en de compliance gap. Dit houdt in dat indien de output van een land daalt, en het dus economisch slechter wordt, de compliance gap groter wordt. Brondolo geeft hier een drietal economische verklaringen voor.<sup>48</sup>

Ten eerste kan een slechtere economie ertoe leiden dat belastingplichtigen, over het algemeen ondernemers, die niet of nauwelijks toegang hebben tot liquide middelen belastingontduiking of ontwijking als alternatieve vorm van financiering gebruiken.<sup>49</sup>

Ten tweede zullen belastingplichtigen, die onder zware financiële druk staan, door de verslechterde economie, sneller geneigd zijn om belastingwetgeving niet na te leven indien de kosten opwegen tegen de baten.<sup>50</sup> Zo kan het voor een belastingplichtige daadwerkelijk interessant zijn ervoor te kiezen geen belasting af te dragen, en de naheffing en eventuele boete in de toekomst voor lief te nemen, indien dit een faillissement kan voorkomen. Immers kunnen er aanzienlijk meer kosten komen met een faillissement voor de belastingplichtige.

Tot slot kan een verslechterde economie ertoe leiden dat de economische activiteiten verschuiven van een formele naar een informele sector.<sup>51</sup> Het is over het algemeen bekend dat de informele sector, zeker binnen de wereld van de BTW omdat er nauwelijks zicht op is, minder geneigd is de belastingwetgeving na te leven.

#### **2.4.2.4. Niet toekennen van aftrek van voorbelasting (-)**

Het niet toekennen van de aftrek van voorbelasting is een bijzonder geval binnen de categorie negatieve elementen.<sup>52</sup> Immers de aftrek van voorbelasting is een element dat binnen de zogeheten BTW-sfeer valt. De reden waarom ik het alsnog tot een negatief element kwalificeer is omdat het in strijd is met het neutraliteitsbeginsel van de BTW dat stelt dat de BTW niet belastend of subsidiërend

---

<sup>45</sup> EC e.a. 2020, *Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: 2020 final report*, p. 9.

<sup>46</sup>Zie figuur 4 in: Ueda 2017, p. 12.

<sup>47</sup> Ueda 2017, p. 12-15.

<sup>48</sup> Brondolo 2009, p. 5-6.

<sup>49</sup> Brondolo 2009, p. 5.

<sup>50</sup> Brondolo 2009, p. 5.

<sup>51</sup> Brondolo 2009, p. 6.

<sup>52</sup> Hiermee wordt bedoeld een streng regime omtrent de aftrek van voorbelasting waarbij de aftrek van voorbelasting al snel geweigerd wordt.



mag uitwerken voor belastingplichtigen.<sup>53</sup> Dit wordt in beginsel bewerkstelligd door een vorm van creditering toe te passen op voorbelasting. Het onrechtmatig weigeren van de aftrek van voorbelasting vormt daarom een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel. Daarnaast geeft het ook een vertekend beeld van de C-efficiency ratio. Het achterliggende idee van de C-efficiency ratio is immers dat, zoals geïllustreerd in formule 2, de BTW-opbrengsten worden afgezet tegenover de consumptie vermenigvuldigd met het standaardtarief. De BTW-opbrengsten worden, door het niet toekennen van de aftrek van voorbelasting, kunstmatig omhoog gebracht resulterend in een hogere C-efficiency ratio zonder dat dit daadwerkelijk wat over de prestaties van een BTW-systeem zegt. Immers de C-efficiency dient een reflectie te weergeven van het belastingpotentieel ten opzichte van de daadwerkelijk opbrengsten. Een beperkend regime van de aftrek van voorbelasting zou de indruk kunnen wekken dat er meer uit het belastingpotentieel gehaald wordt dan dit daadwerkelijk het geval is.

#### 2.4.2.5. Crossborder-shopping (-)

Het laatste negatieve element heeft te maken met een mismatch tussen de manier waarop  $C$  en  $V$  gemeten worden. Zoals vermeld in paragraaf 2.4.1 wordt  $V$  uitgedrukt in de BTW-opbrengsten die een land genereert. Daartegenover staat aan de onderkant van de breuk de eerder benoemde finale consumptie volgens de internationale norm.<sup>54</sup> Hierbij wordt er voor finale consumptie gekeken naar de consumptie van de inwoners in een land. Echter vloeien er natuurlijk ook BTW-inkomsten binnen van mensen die helemaal geen inwoner zijn van dat betreffende land. Er is dan sprake van zogeheten crossborder-shopping. Dit effect leidt ertoe dat de BTW-inkomsten stijgen ondanks dat er niks veranderd is in de noemer waardoor de C-efficiency ratio stijgt. Crossborder-shopping kan onderverdeeld worden in drie categorieën:

1. Toerisme.
2. Goedkopere (accijns)goederen voor grensbewoners.
3. E-commerce en gunstige belastingtarieven.
4. Financiële dienstverlening.

Toerisme kan een rol spelen indien er sprake is van eilanden met een kleine economie.<sup>55</sup> Doordat de consumptie van toeristen niet meegenomen wordt in noemer, de finale consumptie kijkt immers naar de consumptie van de inwoners van een land, maar de afgedragen BTW over hun consumptie wel in de noemer eindigt kan dit tot een hoge C-efficiency score leiden ondanks dat dit weinig zegt over hoe het BTW-systeem is ingericht en in hoeverre dit land een het maximale uit haar potentiële BTW-opbrengsten haalt.

Een belangrijke rol bij crossborder-shopping is weggelegd voor accijns. Het accijnsbeleid kan aanzienlijk verschillen tussen aangrenzende landen. Hierdoor kan het financieel aantrekkelijk worden voor inwoners van aangrenzende landen om de grens over te steken en daar hun accijnsgoederen zoals benzine, sigaretten en alcoholische dranken te halen. Dit effect wordt nog eens versterkt indien de staat met lagere accijns aanzienlijk minder inwoners telt dan de aangrenzende landen. Het belangrijkste voorbeeld hiervan is Luxemburg. Uit onderzoek is gebleken dat Luxemburg een structureel hogere C-efficiency ratio behaalt door crossborder-shopping.<sup>56</sup> Hierbij kan crossborder-

---

<sup>53</sup> Heijnen 2018, p. 55.

<sup>54</sup> EC e.a. 2008, p. 8.

<sup>55</sup> Keen 2013, p. 11.

<sup>56</sup> Ueda 2017, p. 9 & 34.

shopping een zodanig sterk effect hebben dat de C-efficiency ratio boven de 1 en dus 100% uit kan komen.<sup>57</sup> Het accijnsbeleid van een land beïnvloedt dus de C-efficiency ratio van dat land doordat lage accijns ten opzichte van de omliggende landen leidt tot crossborder-shopping. Dit zegt echter niks over de inrichting van het BTW-systeem en of er optimaal opbrengsten gegenereerd worden. Zo is uit onderzoek gebleken dat, ondanks dat Luxemburg de hoogste C-efficiency ratio van de EU heeft, Luxemburg het meest te winnen heeft op het gebied van policy gap (31,4%).<sup>58</sup> Alhoewel het vaak gerelateerd is aan accijnsgoederen geldt eenzelfde principe natuurlijk ook indien bepaalde producten in het algemeen structureel goedkoper zijn in buurlanden.

Ten derde kunnen regels omtrent afstandsverkopen en e-commerce een rol spelen. In het verleden golden er andere regels omtrent afstandsverkopen waarbij aangegrepen werd bij het tarief van het land waar de onderneming gevestigd was. Luxemburg kende toentertijd het voordeligste standaardtarief binnen de EU en veel van de afstandsverkopen werden dan ook van daaruit verricht.<sup>59</sup> Voordat de regels omtrent e-commerce op de schop gingen kenden Luxemburg op zijn hoogtepunt een C-efficiency score van 1.23 in 2015.

Als vierde en laatste speelt financiële dienstverlening een rol. Ook hiervoor geldt Luxemburg weer als schoolvoorbeeld.<sup>60</sup> Luxemburg staat erom bekend dat het een internationaal financieel centrum is. Financiële dienstverlening is voornamelijk vrijgesteld en financiële dienstverleners kennen daardoor nauwelijks recht op aftrek van voorbelasting. Doordat financiële dienstverleners nauwelijks aftrekrecht hebben levert dit extra BTW-opbrengsten op terwijl de consumptie van deze dienstverlening voornamelijk in het buitenland ligt. Dit leidt tot een hoger C-efficiency score ondanks dat dit niks zegt over het maximale halen uit het belastingpotentieel.

Tot slot is het van belang op te merken dat crossborder-shopping tweeledig werkt. De C-efficiency neemt toe in het land waar de aankopen gedaan worden door niet inwoners terwijl de C-efficiency daalt in het andere land omdat haar inwoners de aankopen over de grens doen.<sup>61</sup>

### **2.4.3. Conclusie C-efficiency ratio analyse**

Zoals uiteengezet in de vorige paragraaf kan de C-efficiency ratio analyse een goede indicatie geven of een BTW-systeem optimaal presteert en biedt de mogelijkheid landen met elkaar te vergelijken. Daarbij brengt de C-efficiency ratio analyse concreet in kaart welke elementen binnen een BTW-systeem van belang zijn. Daartegenover staat wel dat de C-efficiency ratio analyse een aantal valkuilen kent die kunnen leiden tot een vertekend beeld van de prestaties van een BTW-systeem. Voor dit onderzoek vormt de C-efficiency ratio dan ook de basis waarbij het van belang is om additioneel onderzoek te doen.<sup>62</sup>

---

<sup>57</sup> Vooral brandstof speelt hierin een cruciale rol maar ook andere accijnsgoederen zoals tabak. Zie voor een uitgebreidere analyse J. Ueda 2017.

<sup>58</sup> Hierbij gaat het om de actionable policy gap. Dit houdt in de policy gap die verholpen kan worden binnen de kaders van de BTW-richtlijn. Zie: EC e.a. 2021, *VAT gap in the EU: report 2021*, p. 62.

<sup>59</sup> OESO (2020), *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy issues*, p. 52.

<sup>60</sup> OESO (2020), *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy issues*, p. 53.

<sup>61</sup> Het is niet helemaal duidelijk of finale consumptie hiermee rekening houdt maar ongeacht dat leidt een evenredige stijging van de noemer en teller altijd tot een hogere fractie en dus C-efficiency.

<sup>62</sup> Auteurs zijn het unaniem eens dat de C-efficiency ratio analyse een goed startpunt is maar altijd uit moet leiden tot een verdere analyse en data verzameling. Zie bijvoorbeeld: Gendron 2021, p. 30.

## 2.5. Micro analyse

De laatste methode van Gendron die ik behandel is de micro analyse. De micro vormt een aanvullende analyse op de andere methodes van Gendron die uiteengezet zijn in dit hoofdstuk.<sup>63</sup> Bij de micro analyse wordt het BTW-systeem van een land uitvoerig bestudeerd om verklaringen te vinden voor de gevonden resultaten. De micro analyse leent zich dan ook uitstekend voor een verdere verdieping op de C-efficiency ratio analyse. Dit komt omdat, zoals uiteengezet in paragraaf 2.4, de C-efficiency ratio een aantal positieve elementen bevat die concreet terug te vinden zijn in een BTW-systeem. Aan de hand van de micro analyse kan vastgesteld worden of een hoge C-efficiency ratio accuraat is en hoe het BTW-systeem ingericht is om deze hoge C-efficiency ratio te behalen. Door de BTW-wetgeving van landen met een hoge en accurate C-efficiency ratio verder te analyseren en af te zetten tegen de Nederlandse BTW-wetgeving kan er toegewerkt worden naar een aantal aanbevelingen die prestaties van de Wet OB kunnen verbeteren.

## 2.6. BTW-systeem van Nieuw-Zeeland als referentiekader

Om tot een antwoord te komen op de onderzoeksvraag is het van belang het juiste land te kiezen als referentiekader. Immers heeft het geen toegevoegde waarde om onderzoek te doen naar landen met een BTW-systeem dat slechter presteert als Nederland of helemaal geen vergelijkbaar BTW-systeem hanteert.<sup>64</sup> Daarnaast vallen EU-landen ook af omdat hun BTW-wetgeving gebaseerd is op dezelfde BTW-richtlijn en dit onderzoek zich er ook toe richt hoe deze aangepast moet worden om Nederland in staat te stellen de prestaties van haar BTW-systeem te verbeteren. Tot slot is het ook van belang om niet enkel op de C-efficiency ratio af te gaan gezien deze een vertekend beeld kan geven. Rekening houdend met deze factoren is ervoor gekozen Nieuw-Zeeland als referentiekader te gebruiken. Vooropgesteld kent Nieuw-Zeeland een vergelijkbaar BTW-systeem als de EU.<sup>65</sup> Van de OESO-landen scoort Nieuw-Zeeland het hoogst qua C-efficiency score. Dit komt kortweg doordat Nieuw-Zeeland een modern BTW-systeem heeft, soms ook wel tweede generatie BTW genoemd, en alom wordt geprezen voor het feit dat het een eenvoudig en efficiënt BTW-systeem heeft waarbij opbrengsten worden gemaximaliseerd.<sup>66</sup> Dit wordt verder nog uitgebreid toegelicht in de micro analyse van het BTW-systeem van Nieuw-Zeeland.

## 2.7. Deelconclusie.

In dit hoofdstuk zijn een aantal methodes uiteengezet die gebruikt kunnen worden om de prestaties van een BTW-systeem te meten. Hierbij is bij elke methode afgewogen of deze geschikt kan zijn voor het beantwoorden van de onderzoeksvraag. Uiteindelijk is ervoor gekozen de C-efficiency ratio methode te hanteren voor het onderzoek. Met de aanvullende micro analyse wordt de BTW-wetgeving van het referentieland met een hoge C-efficiency ratio, Nieuw-Zeeland, uitgebreid geanalyseerd. Hierbij wordt stilgestaan bij de positieve en negatieve elementen en kan zodoende toegewerkt worden naar concrete aanbevelingen om de prestaties van de Wet OB te verbeteren.

---

<sup>63</sup> Gendron 2021, p. 39.

<sup>64</sup> Immers een niet vergelijkbaar BTW-systeem betekent dat de hele BTW-richtlijn op de schop zou moeten in het kader van aanbevelingen en dit is in strijd met de gekozen realismefactor.

<sup>65</sup> White 2021, p. 495.

<sup>66</sup> White 2021, p. 513.

### 3. De BTW-richtlijn en de Wet OB

In dit hoofdstuk wordt de BTW-richtlijn en de implementatie daarvan in de Wet OB uitgediept. Hierbij wordt ten eerste stilgestaan bij de ontstaansgeschiedenis en het bijbehorende doel van de BTW-richtlijn. Tevens komt de systematiek van de BTW-richtlijn aan bod en wordt ingegaan op de rol die het Hof van Justitie (hierna: HvJ) heeft met betrekking tot de werking van de BTW-richtlijn. Vervolgens zal uiteengezet worden hoe Nederland de BTW-richtlijn geïmplementeerd heeft. Hierbij wordt hoofdzakelijk gekeken naar de elementen die relevant zijn voor de C-efficiency ratio analyse zoals uiteengezet in paragraaf 2.4. Tot slot zal er geëindigd worden met een deelconclusie.

#### 3.1. BTW-richtlijn

In deze paragraaf wordt uiteengezet wat de aanleiding geweest is tot harmonisering van de omzetbelastingen binnen de EU en hoe de BTW-richtlijn die we hedendaags kennen tot stand gekomen is. Hierbij wordt ingegaan op de voorgaande richtlijnen. Daarnaast zal ook besproken worden wat voor soort omzetbelasting de BTW-richtlijn kent en hoe deze systematisch in elkaar zit. Tot slot wordt besproken welke rol het HvJ speelt in relatie tot de interpretatie van de BTW-richtlijn en hoe het HvJ invulling hieraan geeft.

##### 3.1.1. Doel en ontwikkeling van de BTW-richtlijn

De oorsprong voor het geharmoniseerde BTW-systeem ligt in het Verdrag van Rome waarmee de EEG werd opgericht.<sup>67</sup> In het Verdrag van Rome spraken een zestal landen, waaronder Nederland, met elkaar af dat er onderzoek gedaan moest worden naar het harmoniseren van de indirecte belastingen.<sup>68</sup> Het achterliggende idee hiervan was dat er door middel van harmonisatie van de indirecte belastingen een interne markt gecreëerd kon worden waarbij handelsbarrières konden verdwijnen. Uit het onderzoek bleek dat de huidige situatie, het hanteren van belastinggrenzen en verschillende belastingssystemen, een barrière vormde voor het vrije verkeer van goederen en het de lidstaten bemoeilijkten in internationale handel.<sup>69</sup> Het onderzoek rechtvaardigde de wens tot harmonisatie en op basis hiervan besloten de lidstaten om een geharmoniseerd BTW-systeem te implementeren.<sup>70</sup>

Om de harmonisatie van de BTW te bewerkstelligen werd gebruikgemaakt van richtlijnen.<sup>71</sup> Deze richtlijnen moeten door de lidstaten omgezet worden in het nationale recht. Hoe deze omzetting bewerkstelligd werd was aan de lidstaten zelf om in te vullen.<sup>72</sup> Deze omzettingvrijheid was van belang omdat de lidstaten rechtsordes hebben die van elkaar verschillen. Idealiter zou dit ertoe leiden dat, ondanks de verschillende rechtsordes, lidstaten éénzelfde BTW-systeem hanteren.<sup>73</sup>

---

<sup>67</sup> VEEG.

<sup>68</sup> Art. 99 VEEG.

<sup>69</sup> *Reports of the Sub-Groups A, B and C* 1962, p. 13.

<sup>70</sup> Van Doesum e.a. 2020, p. 12.

<sup>71</sup> Van Doesum e.a. 2020, p. 13.

<sup>72</sup> Niet alleen de omzetting was aan de lidstaten maar de richtlijnen bevatten ook zogeheten kanbepalingen waarbij lidstaten ervoor kunnen kiezen deze bepalingen wel of niet te implementeren in de nationale BTW-wetgeving.

<sup>73</sup> Van Doesum & Nellen 2021, p. 12.

De eerste stap tot een 'Europees' BTW-systeem kwam met de intreding van de Eerste en Tweede richtlijn inzake omzetbelasting.<sup>74</sup> De Eerste richtlijn stelde dat lidstaten hun nationale omzetbelastingen moesten vervangen door een gemeenschappelijk BTW-systeem. Vervolgens werd in de Tweede richtlijn vormgegeven aan het gemeenschappelijke BTW-systeem. De Tweede richtlijn was, in vergelijking tot de BTW-richtlijn die we hedendaags kennen, vrij basaal. Belangrijke elementen zoals vrijstellingen en tarieven waren niet vastgelegd in de Tweede richtlijn en zodoende kenden lidstaten de vrijheid om dit zelf verder in te vullen.

In 1977 vond verdere harmonisatie plaats door middel van Zesde richtlijn.<sup>75</sup> Aanleiding hiertoe was het feit dat in 1970 besloten werd de financiële bijdragen van lidstaten te vervangen door een systeem waarbij de Europese Gemeenschappen eigen middelen verkrijgen.<sup>76</sup> De eigen middelen zouden onder andere bestaan uit een percentage van de vergaarde omzetbelasting in de lidstaten. Om te zorgen dat elke lidstaat een eerlijke bijdrage zou leveren aan de eigen middelen werd er met de Zesde richtlijn een uniforme belastinggrondslag gevormd. Met behulp van de Zesde richtlijn kon invulling gegeven worden aan een aantal belangrijke BTW-begrippen die tot een uniforme belastinggrondslag moesten leiden. In de Zesde richtlijn werd invulling gegeven aan de volgende begrippen: het belastbare feit, de maatstaf van heffing en vrijstellingen. Met de introductie van de Zesde richtlijn werd tevens de Tweede richtlijn ingetrokken. Door middel van de Zesde richtlijn werd een verdere stap in het harmonisatieproces gezet en kregen de lidstaten minder vrijheid met betrekking tot de omzetting in nationale omzetbelastingen.

De Zesde richtlijn is over de jaren heen grondig aangepast en aangevuld. De voornaamste drijfveer hiervoor was de Zesde richtlijn in lijn te brengen met de ontwikkeling van de maatschappij.<sup>77</sup> Denk hierbij aan de ontwikkeling van bijvoorbeeld het internet en onlinedienstverlening, maar ook het verdwijnen van fiscale grenzen speelde hierbij een rol. Het continu wijzigen en aanvullen van de Zesde richtlijn zorgde ervoor dat deze onoverzichtelijk en onpraktisch werd.<sup>78</sup> Dit leidde ertoe dat in 2006 de Zesde richtlijn op de schop ging en vervangen werd door de BTW-richtlijn zoals wij deze vandaag de dag kennen.<sup>79</sup> De BTW-richtlijn bevat nauwelijks materiële wijzigingen en bestond voornamelijk uit een herschikking en herformulering van de Zesde richtlijn.<sup>80</sup> Met de intreding van de BTW-richtlijn werd tevens de nog openstaande richtlijnen ingetrokken en sindsdien zijn er geen nieuwe richtlijnen meer geïntroduceerd. Wel wordt de BTW-richtlijn regelmatig aangevuld of gewijzigd zoals dat met de Zesde richtlijn ook het geval was.

Ondanks dat de eerste stap richting harmonisatie ruim 50 jaar geleden plaatsvond is het BTW-systeem van de EU nog steeds niet volledig geharmoniseerd.<sup>81</sup> Dit trage harmonisatieproces komt voornamelijk doordat lidstaten hun fiscale soevereiniteit over hun omzetbelasting niet volledig wilden en willen opgeven. Een gevolg hiervan is dat de richtlijn allerlei keuzebepalingen bevat en afwijkende regelingen kent voor specifieke landen.<sup>82</sup> Daarnaast kunnen lidstaten ook tegenstrijdige

---

<sup>74</sup> Richtlijn 1967/227/EEG & Richtlijn 1967/228/EEG.

<sup>75</sup> Richtlijn 1977/388/EEG.

<sup>76</sup> Besluit 70/243, PbEG 1970, L 94. P. 224.

<sup>77</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 32.

<sup>78</sup> Het kwam regelmatig voor dat artikelen alsmaar doorverwezen naar andere artikelen waardoor het overzicht moeilijk te bezien is voor zelfs de gelouterde fiscalist.

<sup>79</sup> Richtlijn 2006/112/EG.

<sup>80</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 32.

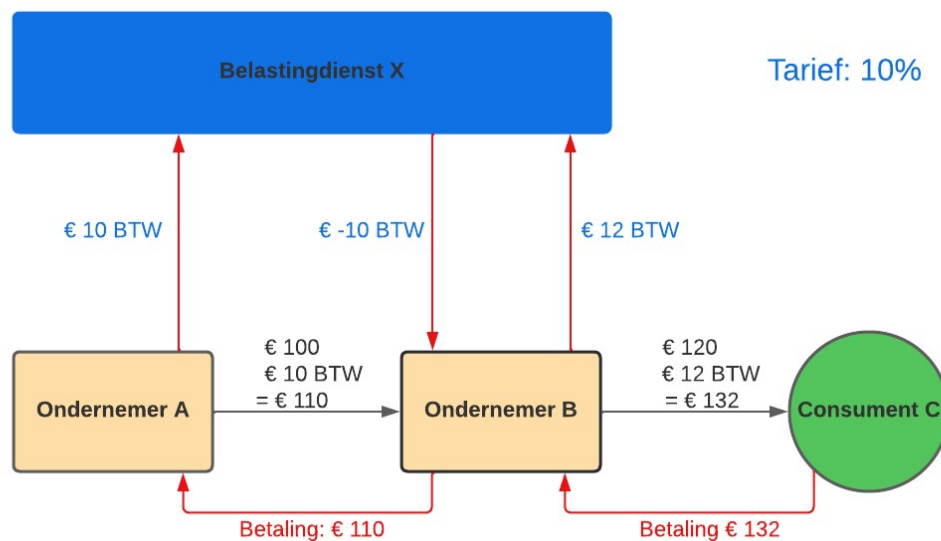
<sup>81</sup> Van Doesum e.a. 2020, p 13.

<sup>82</sup> Een triviaal voorbeeld hiervan is Art. 104 Richtlijn 2006/112/EG: een tweede normaal tarief voor twee specifieke gemeenten in Oostenrijk dat lager is dan in de rest van Oostenrijk.

belangen hebben waardoor het lastig is tot een overeenstemming te komen. De harmonisatie van het BTW-systeem is dan ook een proces wat zich langzaam over de tijd ontwikkelt en men kan zich afvragen of er ooit een volledige harmonisatie bereikt wordt.

### 3.1.2. Systematiek van de BTW-richtlijn

Een BTW-systeem kenmerkt zich als een algemene omzetbelasting waarbij sprake is van een non-cascade meer-fasen-heffing.<sup>83</sup> Een non-cascade heffing houdt in dat er geen belasting over belasting geheven wordt. Een meer-fasen-heffing houdt in dat elke fase in de omzetbelasting betrokken wordt mits geen vrijstelling van toepassing is. Binnen de BTW kunnen er twee varianten onderscheiden worden: de additieve BTW en subtractieve BTW. De subtractieve BTW Hierbij wordt er gekeken naar de opbrengsten minus de kosten van een belastingplichtige en wordt de uitkomst daarvan vermenigvuldigd met het tarief om de verschuldigde belasting te bepalen. De tweede, en meest voorkomende variant, is het BTW-systeem dat werkt met facturatie en de aftrek van voorbelasting. De BTW-richtlijn, en dus de Wet OB, valt onder deze variant. Het doel van de BTW-richtlijn is om verbruik te belasten.<sup>84</sup> Figuur 3.1 illustreert in de basis de systematiek van de BTW-richtlijn.



Figuur 3.1. Systematiek van de BTW-richtlijn.  
(Bron: Eigen werk auteur)

Neem een willekeurig Land X in de EU dat de Euro als munteenheid heeft. De nationale omzetbelasting is een omzetting van de BTW-richtlijn. Het desbetreffende land kent één tarief van 10%. Ondernemer A creëert een product en voegt hierbij € 100 toe aan waarde. De belastinggrondslag is de toegevoegde waarde van € 100 en er is dus € 10 BTW verschuldigd.

<sup>83</sup> Van Doesum e.a. 2020, p. 7.

<sup>84</sup> Art. 1 lid 2 Richtlijn 2006/112/EG.

Ondernemer A stuurt een factuur met daarop vermeld € 100 + € 10 BTW. Ondernemer B betaald € 110 aan ondernemer A. Ondernemer A draagt vervolgens de € 10 gefactureerde BTW af aan de belastingautoriteit van land X. Ondernemer B bewerkt of verwerkt het product verder en levert het eindproduct belast door aan consument C. Ondernemer B heeft hierdoor recht op aftrek van voorbelasting. Dit zorgt ervoor dat er geen BTW drukt op ondernemer, immers het doel is om de consumptie te belasten, en leidt ertoe dat er geen BTW over BTW geheven wordt oftewel een non-cascade heffing. Ondernemer B krijgt dus € 10 BTW van de belastingautoriteit terug. Ondernemer B voegt € 20 aan waarde toe waardoor de consument € 120 + € 12 BTW betaald. Consument C betaald € 132 aan ondernemer B en kent geen aftrekrecht. De consument zal immers het product verbruiken. Eenvoudigheid halve wordt er voor het verbruik aangesloten bij de aanschaf van het te consumeren goed en niet de daadwerkelijke consumptie.<sup>85</sup> Ondernemer B draagt vervolgens € 12 BTW af aan de belastingautoriteit van land X. De belastingautoriteit houdt aan deze transactieketen netto € 12 BTW over. In totaal is er € 120 aan waarde toegevoegd en is hierover netto € 12 BTW afgedragen. De aftrek van voorbelasting zorgt er dus voor dat enkel de totale toegevoegde waarde belast wordt tegen het bestaande tarief. Er vindt geen cumulatie van belasting plaats en de belasting drukt uiteindelijk op de consument. De belasting wordt, voornamelijk uit praktische overwegingen, afgedragen door ondernemers A en B maar de belastingdruk ligt bij diegene die verbruikt namelijk de consument C.

### 3.1.3. Rol van het Hof van Justitie

Het HvJ is verantwoordelijk voor de naleving van het Unierecht dat voortvloeit uit de verdragen.<sup>86</sup> Het is aan het HvJ om het unierecht dat uit de BTW-richtlijn voortvloeit te interpreteren en uit te leggen.<sup>87</sup> In relatie tot de BTW-richtlijn zijn er twee categorieën te onderscheiden die ertoe kunnen leiden dat het HvJ een uitspraak moet doen over het in geding zijnde unierecht. De eerste categorie zijn de prejudiciële vragen die gesteld worden door nationale rechters.<sup>88</sup> De tweede categorie zijn de inbreukprocedures van het EC.<sup>89</sup>

#### 3.1.3.1. Prejudiciële vragen

Nationale rechters kunnen bij BTW-zaken het HvJ verzoeken het unierecht dat voortvloeit uit de BTW-richtlijn nader uit te leggen. Dit doet men door het stellen van prejudiciële vragen. Hierbij wenst een nationale rechter in feite te vernemen hoe in een specifieke casus de bepalingen uit de BTW-richtlijn, waarop de nationale wetgeving gebaseerd is, dienen geïnterpreteerd te worden. Het HvJ beantwoordt enkel de gestelde prejudiciële vragen met betrekking tot de casus, de beslissing over de onderliggende feitelijke casus is aan de rechter.<sup>90</sup> Indien een casus bij de hoogste nationale rechter, in Nederland de Hoge Raad (hierna: HR), uit komt is deze in beginsel verplicht prejudiciële vragen te stellen.<sup>91</sup> Hierop zijn twee uitzonderingen van toepassing: *acte éclairé* en *acte clair*.<sup>92</sup> Bij *acte éclairé* heeft het HvJ de in het geding zijnde bepaling al eerder uitgelegd waardoor de hoogste nationale

---

<sup>85</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2020, p.6.

<sup>86</sup> Art. 19 lid 1 VEU.

<sup>87</sup> HvJ EG 20 mei 1976, C-111/75, ECLI:EU:C:1976:68 (*Mazzalai/Ferrovia del Renon*).

<sup>88</sup> Artikel 267 VWEU.

<sup>89</sup> Artikel 258 VWEU.

<sup>90</sup> Het HvJ herformuleert vaak de gestelde prejudiciële vragen en acht het niet altijd noodzakelijk of komt niet toe aan het beantwoorden van alle gestelde vragen.

<sup>91</sup> HvJ EG 6 oktober 1982, C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335 (*CILFIT*).

<sup>92</sup> HvJ EG 6 oktober 1982, C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335 (*CILFIT*).

rechter op basis daarvan al een beslissing kan nemen en er geen prejudiciële vragen noodzakelijk zijn. Bij acte clair draait het erom dat de juiste toepassing van de unierechtelijke bepaling zo duidelijk is dat er redelijkerwijs geen ruimte voor twijfel is.<sup>93</sup> Hierbij is het van belang te vermelden dat rechtspraak die gewezen is op basis van de Zesde richtlijn nog steeds van toepassing is mits de unierechtelijke bepaling waarop deze van toepassing is niet inhoudelijk gewijzigd is. Mocht de hoogste nationale rechter afzien van het stellen van prejudiciële vragen dan moet wel uitdrukkelijk gemotiveerd worden waarom hiervoor gekozen is.<sup>94</sup> Naast de hoogste rechter mag een lagere rechter ook vragen stellen aan het HvJ. Deze is het, in tegenstelling tot de hoogste rechter, niet verplicht dit te doen. Daarbij komt dat indien een lagere rechter in een vergelijkbare zaak met dezelfde problematiek prejudiciële vragen stelt, de hoogste nationale rechter niet verplicht is deze af te wachten of zelf prejudiciële vragen te stellen indien zij van mening is dat sprake is van acte éclairé of acte clair.<sup>95</sup>

### 3.1.3.2. Inbreukprocedures

Naast prejudiciële vragen kan het HvJ ook in stelling gebracht worden doormiddel van een inbreukprocedure.<sup>96</sup> De inbreukprocedure is een middel waarmee de EC-lidstaten kan dwingen volle werking van het EU-recht te verzekeren.<sup>97</sup> Bij de BTW-richtlijn wordt zo'n procedure gestart indien de EC van mening is dat een lidstaat een richtlijn bepaling onjuist heeft geïnterpreteerd en omgezet in nationale wetgeving. Bij een inbreukprocedure wordt een drietal fases doorlopen voordat de zaak daadwerkelijk voorkomt bij het HvJ.<sup>98</sup> De eerste fase is de onderzoeksfase. Hierin onderzoekt de EC of een lidstaat de EU-regelgeving, in dit geval de BTW-richtlijn, juist geïmplementeerd heeft. Dit kan op eigen initiatief van het EC plaatsvinden of het EC start zo'n onderzoek naar aanleiding van een ingediende klacht. Indien er geconcludeerd wordt door het EC dat de EU-regelgeving onjuist geïmplementeerd is start de administratieve fase. Het doel van deze fase is om de betrokken lidstaat de mogelijkheid te bieden de volgens de EC onjuiste implementatie vrijwillig te corrigeren. De EC stelt hierbij een lidstaat in gebreke met het verzoek binnen twee maanden hierop te reageren. Indien er niet gereageerd wordt of niet naar tevredenheid van de EC dan volgt een met redenen omkleed advies. Hierbij heeft de lidstaat weer twee maanden om te reageren. Mocht dit ook geen uitkomst bieden dan start de laatste fase: de gerechtelijke fase. Hierbij wordt de zaak daadwerkelijk voorgelegd aan het HvJ die erover een uitspraak zal doen. Stelt het HvJ de EC in het gelijk dan moet de betreffende lidstaat actie ondernemen en de betreffende bepaling wijzigen zodat die in lijn is met de uitspraak van het HvJ. Indien een lidstaat de beslissing van het HvJ niet naleeft kan de EC de zaak opnieuw voorleggen aan het HvJ.<sup>99</sup> In dit geval kan de EC voorstellen doen aan het HvJ om over te gaan tot het opleggen van financiële sancties. De hoogte van die sancties hangt mede af van het belang van de geschonden regels en de bijbehorende gevolgen, hoe lang de EU-wetgeving niet is nageleefd en de financiële draagkracht van de betreffende lidstaat. Dit laatste is vooral van belang om te zorgen dat de financiële sanctie voldoende impactvol en afschrikkend is voor de betreffende lidstaat.

---

<sup>93</sup> Voor een uitgebreide analyse van acte clair en alle relevante rechtspraak zie: Starkenburg, *BtwBrief* 2022/2, p. 8.

<sup>94</sup> EHRM 8 april 2014, ECLI:CE:ECHR:2014:0408JUD001712009, *NJB* 2014/1513 (*Dhabbi vs. Italië*) & HvJ EU 6 oktober 2021, C-561/19, ECLI:EU:C:2021:799 (*Consorzio Italian Management*).

<sup>95</sup> HvJ EU 9 september 2015, C-72/14 & C-197/14, ECLI:EU:C:2015:564 (*X & Van Dijk*).

<sup>96</sup> Artikel 258 VWEU.

<sup>97</sup> Duinker & Dijkstra, *BTW-bulletin* 2016/56, p. 1.

<sup>98</sup> Duinker & Dijkstra, *BTW-bulletin* 2016/56, p. 1.

<sup>99</sup> 'Stadia van de inbreukprocedure', [ec.europa.eu/info/index.nl](http://ec.europa.eu/info/index.nl).



### 3.1.4. Werking BTW-richtlijn en nationale bepalingen

Zoals eerder vermeld is het aan de lidstaten om de BTW-richtlijn om te zetten in nationale wetgeving. Een richtlijn zoals de BTW-richtlijn is enkel verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat waarbij aan de nationale instanties de bevoegdheid gelaten wordt de vorm en middelen te kiezen.<sup>100</sup> Dit houdt dus in dat de BTW-richtlijn in de basis geen directe werking kent en een belastingplichtigen geen direct beroep op de BTW-richtlijn kan doen. Toch is uit jurisprudentie gebleken dat de BTW-richtlijn in bepaalde situaties wel degelijk een directe werking heeft en dus een beroep op kan worden gedaan door een belastingplichtige. Er kan een direct beroep gedaan worden op de BTW-richtlijn indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

1. De BTW-richtlijn is niet, niet tijdige of niet correct omgezet in nationale wetgeving.<sup>101</sup>
2. De uitvoeringstermijn van de BTW-richtlijn is verstreken.<sup>102</sup>
3. De betreffende richtlijnbevestiging is onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig geformuleerd.<sup>103</sup>

Een belastingdienst van een lidstaat mag hierbij een onjuiste implementatie niet tegenwerpen aan de belastingplichtige.<sup>104</sup> Als gevolg hiervan heeft de belastingplichtige de keuze tussen de nationale regeling en de regeling die in de BTW-richtlijn vermeld staat. Er kan echter geen asymmetrisch beroep gedaan worden op de BTW-richtlijn. Zo is uit jurisprudentie gebleken dat indien er gebruik gemaakt wordt van een nationale regeling die een vrijstelling, in strijd met de BTW-richtlijn, toekent aan een belastingplichtige die belastingplichtige geen direct beroep kan doen voor de BTW-richtlijn betreffende de aftrek van voorbelasting.<sup>105</sup> De belastingplichtige kan enkel dat aftrekrecht krijgen indien het betwist dat haar diensten vrijgesteld moeten zijn. Dit is ook logisch omdat er anders situaties zoals deze ontstaan waarbij er misbruik gemaakt kan worden van de BTW-richtlijn in combinatie met onjuist omgezette nationale wetgeving. Een belastingplichtige kan ook geen beroep doen op de BTW-richtlijn indien het om een zogeheten kan-bepaling gaat. Kan-bepalingen zijn bepalingen die de lidstaat in zijn nationale wetgeving kan zetten maar hiertoe niet verplicht is. Een kan-bepaling verschaft een lidstaat zodoende een keuzemogelijkheid.<sup>106</sup> Tot slot kan een nationale bepaling afwijken van de BTW-richtlijn maar toch correct zijn indien deze bepaling richtlijnconform kan worden uitgelegd.<sup>107</sup>

---

<sup>100</sup> Art. 288 VWEU.

<sup>101</sup> HvJ EG 19 januari 1982, C-8/81, ECLI:EU:C:1982:7 (*Ursula Becker*)

<sup>102</sup> HvJ EG 19 januari 1982, C-8/81, ECLI:EU:C:1982:7 (*Ursula Becker*)

<sup>103</sup> HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14 & C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496 (*Larentia + Minerva & Marenave Schifffahrt*)

<sup>104</sup> HvJ EG 19 januari 1982, C-8/81, ECLI:EU:C:1982:7 (*Ursula Becker*)

<sup>105</sup> HvJ EU 28 november 2013, C-319/12, ECLI:EU:C:2013:778 (*MDDP*)

<sup>106</sup> Een voorbeeld hiervan is de fiscale eenheid zie: Art. 11 Richtlijn 2006/112/EG.

<sup>107</sup> Zie bijvoorbeeld: HvJ EU 5 oktober 2004, C-397/01 t/m C-403/01, ECLI:EU:C:2004:584 (*Pfeiffer e.a.*) & HR 10 augustus 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ3758 43 169.

## 3.2. BTW-richtlijn en Wet OB

In deze paragraaf wordt ingegaan op de inhoud van de BTW-richtlijn en hoe Nederland deze omgezet heeft in de Wet OB. Daarbij wordt enkel gekeken naar de onderdelen die een rol spelen in de geïdentificeerde elementen die van belang zijn voor de C-efficiency ratio analyse en de daaropvolgende micro analyse. De relevante onderdelen uit de BTW-richtlijn en de Wet OB worden beknopt uiteengezet om een dergelijke analyse te kunnen maken.<sup>108</sup> Hierbij wordt een structuur aangehouden waarbij per element kort ingegaan wordt op de plaats in de BTW-richtlijn en vervolgens eventuele verdere afbakeningen waarbij vervolgens in de subparagrafen ingegaan wordt op de inhoudelijke aspecten richtlijn-bepalingen en de omzetting in de Wet OB. Bij het uiteenzetten van deze onderdelen zal waar nodig ook ingegaan worden op rechtspraak van het HvJ. De besproken jurisprudentie zal zich beperken tot hetgeen wat van belang is om een algemeen begrip te krijgen van de geïdentificeerde elementen.<sup>109</sup>

### 3.2.1. Belastingplichtige

Wie belastingplichtig is staat beschreven in artikel 9 tot en met 13 van de BTW-richtlijn. Hierin wordt ten eerste stilgestaan bij het belastingplichtig zijn in het algemeen en bij zelfstandigheid. Vervolgens wordt er een drietal bijzondere situaties benoemd in relatie tot belastingplichtige zijn namelijk: de fiscale eenheid, incidentele onroerendgoedtransacties en de behandeling van publieke lichamen. Bij het behandelen van deze onderwerpen zal verder niet ingegaan worden op de fiscale eenheid omdat deze nauwelijks van invloed is op de C-efficiency ratio.<sup>110</sup> Tevens zal de belastingplicht bij incidentiele onroerendgoedtransactie niet behandeld worden omdat Nederland hiervan geen gebruik heeft gemaakt.<sup>111</sup>

#### 3.2.1.1. Belastingplichtige en zelfstandigheid in de BTW-richtlijn

De basis voor het belastingplichtig zijn vinden we terug in artikel 9 lid 1:

*“Als „belastingplichtige” wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteit.”<sup>112</sup>*

Hierna wordt in de tweede alinea ook meteen verdere invulling gegeven aan wat een economische activiteit is:

*“Als „economische activiteit” worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijk of onlichamelijk zaak om er duurzaam opbrengst uit te*

---

<sup>108</sup> Verdere afbakeningen worden toegelicht bij de relevante onderdelen.

<sup>109</sup> Veel arresten zijn van casuïstische aard en zijn niet hoofdzakelijk van belang om een vergelijking te maken tussen de gekozen BTW-systemen of van invloed op de C-efficiency ratio analyse.

<sup>110</sup> Bij de fiscale eenheid zal een inhaaleffect optreden bij de eerstvolgende fase buiten de eenheid waarbij de totale toegevoegde waarde belast wordt van de onderdelen van de keten die in fiscale eenheid vallen. Hierdoor blijft het nettoresultaat voor de BTW-inkomsten uiteindelijk hetzelfde.

<sup>111</sup> Bepaalde elementen van dit wetsartikel komen wel terug in relatie tot vrijstellingen en niet incidentiele handelingen. Voor een uitgebreide bespreking zie: Berkhuijsen, *WFR* 2018/49, p. 345-352.

<sup>112</sup> Art. 9 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG.

verkrijgen”<sup>113</sup>

Hieruit kunnen kortweg een vijftal basisvereisten gehaald worden die tot belastingplicht leiden:

1. Eenieder
2. Ongeacht welke plaats
3. Zelfstandigheid
4. Ongeacht het oogmerk of resultaat
5. Economische activiteit

Eenieder slaat op het feit dat de vorm niet uitmaakt. Natuurlijke personen, rechtspersonen samenwerkingsverbanden of wat voor vorm dan ook kan belastingplichtige zijn voor de BTW-richtlijn.

Ongeacht welke plaats slaat op het feit dat de nationaliteit en de vestigingsplaats in beginsel niet relevant is voor de BTW-richtlijn.<sup>114</sup> Het vereiste van zelfstandigheid is verder uitgewerkt in artikel 10:

*“...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”<sup>115</sup>*

Hiermee vallen al snel allerlei vormen van werknemerschap buiten de belastingplicht van de BTW-richtlijn omdat sprake is van ondergeschiktheid waardoor niet voldaan kan worden aan het vereiste van zelfstandigheid. Zo is de directeur-groootaandeelhouder geen belastingplichtige omdat er geen sprake is van zelfstandigheid.<sup>116</sup> Ook een vaste inrichting voldoet niet aan het vereiste van zelfstandigheid en kan dus niet separaat van het hoofdhuis belastingplichtig zijn.<sup>117</sup> Uit recente jurisprudentie is gebleken dat zelfstandigheid niet enkel op basis van artikel 10 maar ook op basis van artikel 9 van de BTW-richtlijn beoordeeld moet worden.<sup>118</sup> Hierbij moet gekeken worden of gehandeld wordt in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid. Daarnaast moet diegene het economische risico dragen. Hiermee wordt de drempel voor het vereiste van zelfstandigheid verder verhoogd.

Ongeacht het oogmerk of resultaat geeft aan dat het voor het belastingplichtig zijn niet uitmaakt of er winst nagestreefd wordt of niet en wat voor resultaten er behaald worden. Dit reikt echter niet zover dat iemand die enkel prestaties om niet presteert belastingplichtig is.<sup>119</sup> Daarnaast geldt ook dat de vergoeding bedongen moet zijn om aan dit vereiste te voldoen.<sup>120</sup>

Zoals vermeld geeft de BTW-richtlijn zelf al een aantal voorbeelden van wat een economische activiteit is. Uit jurisprudentie is gebleken dat er enkel sprake kan zijn van een economische activiteit indien de activiteit correspondeert met een van de in BTW-richtlijn vermelde belastbare

---

<sup>113</sup> Art. 9 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG.

<sup>114</sup> Denk hier bijvoorbeeld aan invoer door een buiten de EU gevestigde ondernemer.

<sup>115</sup> Art. 10 Richtlijn 2006/112/EG.

<sup>116</sup> HvJ EU 18 oktober 2007, C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615 (*Van der Steen*).

<sup>117</sup> HvJ EU 23 maart 2006, C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196 (*FCE Bank*).

<sup>118</sup> HvJ EU 13 juni 2019, C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490 (*IO*).

<sup>119</sup> HvJ EG 1 april 1982, C-89/81, ECLI:EU:C:1982:121 (*Hong Kong Trade Development Council*).

<sup>120</sup> HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*).

handelingen.<sup>121</sup> Om te spreken van een economische activiteit moet er deelgenomen worden aan een markt.<sup>122</sup> Daarnaast moet sprake zijn van een duurzame opbrengst.<sup>123</sup> Tot slot zijn er nog een hoop specifieke situaties waarover in de jurisprudentie verdere invulling is gegeven of sprake is van een economische activiteit of niet.<sup>124</sup>

Naast deze vijf vereisten bestaat er nog een zesde vereiste wat impliciet volgt uit artikel 12 van de BTW-richtlijn en in het verlengde van de economische activiteit ligt:

#### 6. Duurzaamheid.

Duurzaamheid is al kort benoemd in relatie tot het de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak.<sup>125</sup> Daarnaast staat in artikel 12 de volgende passage:

*“Lidstaten kunnen als belastingplichtige aanmerken eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, met name een van de volgende handelingen:”*<sup>126</sup>

Hieruit kan opgemaakt worden dat in de basis incidentiele handelingen niet aangemerkt kunnen worden als economische activiteit die tot belastingplicht leidt. Er wordt geïmpliceerd dat er een zekere mate van duurzaamheid moet zijn. Indien eenmaal vastgesteld is dat iemand belastingplichtig is speelt de incidentele aard geen rol.<sup>127</sup> Hier staat wel tegenover dat dit niet louter de uitoefening van een eigendomsrecht mag zijn.<sup>128</sup>

#### 3.2.1.2. Publieke lichamen in de BTW-richtlijn

Artikel 13 van de BTW-richtlijn stelt dat publieke lichamen niet belastingplichtig zijn voor zover zij optreden als publieke lichamen.<sup>129</sup> In gevallen waarbij de behandeling als niet belastingplichtige leidt tot een mededingingsverstoring moet het publieke lichaam alsnog aangemerkt worden als belastingplichtige. Gezien de gevolgen die het met zich meebrengt is het van belang wat verstaan wordt onder het optreden als een publiek lichaam. Uit de jurisprudentie volgt een aantal voorwaarden waaraan voldaan moet worden om te spreken van optreden als een publiekelijk lichaam.<sup>130</sup>

Voordat we aan de voorwaarden toekomen zal eerst getoetst moeten worden of er sprake is van een economische activiteit. Indien dit niet het geval is hoeft er niet meer naar de voorwaarden gekeken

---

<sup>121</sup> HvJ EU 12 mei 2016, C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334, r.o. 21 (*Gemeente Borsele*).

<sup>122</sup> HvJ EU 26 juni 2007, C-284/04, ECLI:EU:C:2007:381 (*T-Mobile Austria*).

<sup>123</sup> HvJ EU 6 oktober 2009, C-267/08, ECLI:EU:C:2009:619 (*SPÖ*).

<sup>124</sup> Denk hierbij bijvoorbeeld aan holdings. Voor een uitgebreide analyse van het begrip economische activiteit zie: Van Doesum e.a. 2020, p. 68 t/m 90.

<sup>125</sup> Art. 9 lid 2 Richtlijn 2006/112/EG.

<sup>126</sup> Art. 12 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG.

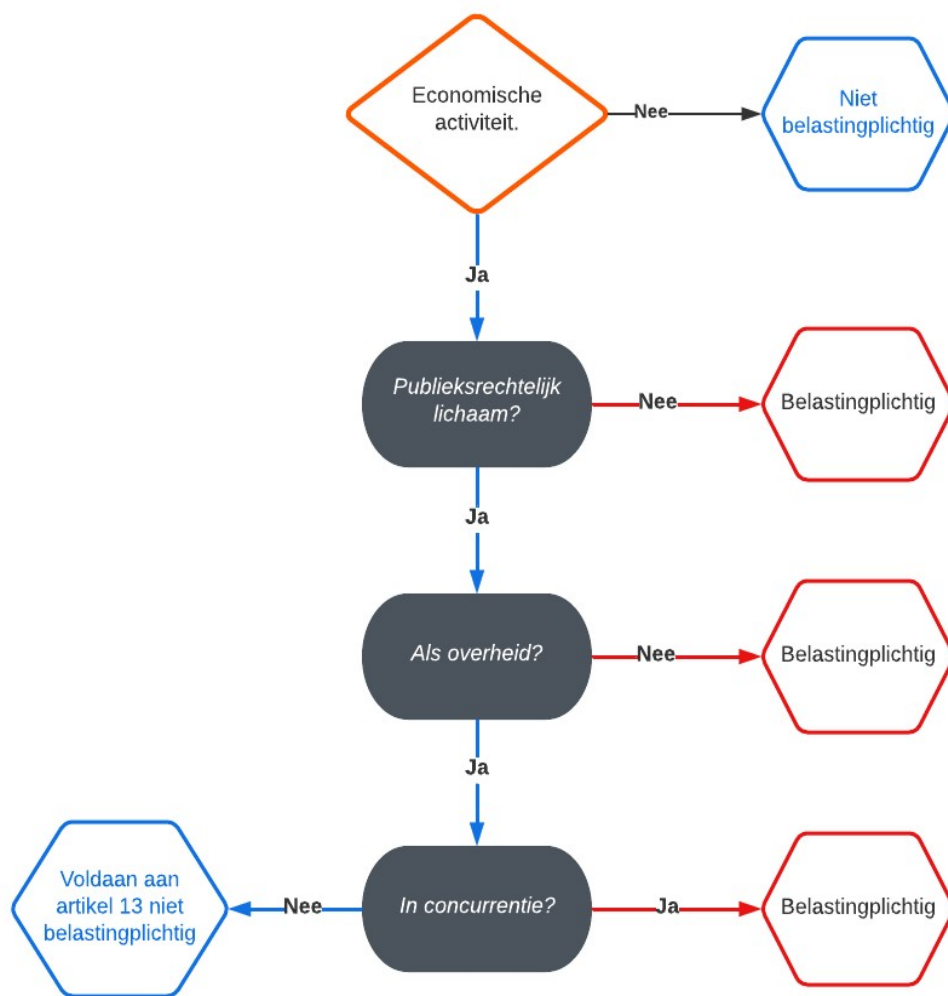
<sup>127</sup> HvJ EU 13 juni 2013, C-62/12, ECLI:EU:C:2013:391 (*Kostov*).

<sup>128</sup> HvJ EU 15 september 2011, C-180/10 & C-181/10, ECLI:EU:C:2011:589 (*Slaby & Kuc*).

<sup>129</sup> Art. 13 lid 1 BTW-richtlijn.

<sup>130</sup> De onderhavige regels worden beknopt behandeld. Voor een uitgebreide bespreking met meer jurisprudentie zie: Van Doesum e.a. 2020, p. 108-116.

te worden.<sup>131</sup> Figuur 3.2 illustreert de stappen die doorlopen moeten worden om te kijken of wordt voldaan aan artikel 13 van de BTW-richtlijn.



Figuur 3.2. Publieke lichamen en artikel 13 BTW-richtlijn.

(Bron: Eigen werk auteur op basis van jurisprudentie van het HvJ en artikel 13 BTW-richtlijn)

Zoals figuur 3.2 illustreert zijn er drie voorwaarden die getoetst moeten worden voor artikel 13 van de BTW-richtlijn waarbij het aanwezig zijn van een economische activiteit het voorportaal vormt. Indien dit het geval is zal er vervolgens gekeken moeten worden of de activiteit uitgevoerd wordt door een publieksrechtelijk lichaam.<sup>132</sup> Indien hieraan niet wordt voldaan is alsnog sprake van een belastingplichtige. Vervolgens moet er gekeken worden of het publieksrechtelijke lichaam als overheid optreedt. Dit is volgens het HvJ het geval indien de overheid optreedt in een specifiek voor

<sup>131</sup> HvJ EU 26 juni 2007, C-284/04, ECLI:EU:C:2007:381 (*T-Mobile Austria*).

<sup>132</sup> HvJ EG 26 maart 1987, C-235/85, ECLI:EU:C:1987:161 (*Commissie Nederland*).

hen geldend juridisch regime.<sup>133</sup> Hieraan wordt voldaan indien de verrichte werkzaamheden van die publieke lichamen gepaard gaat met de gebruikmaking van overheidsprerogatieven.<sup>134</sup> Wordt hieraan voldaan dan moet er tot slot getoetst worden of de overheid in concurrentie treedt waarmee dus een verstoring van de mededinging ontstaat. Hierbij moet voornamelijk gekeken worden naar de werkzaamheden als zodanig en niet of er op een specifieke lokale markt opgetreden wordt.<sup>135</sup> Indien geen sprake is van concurrentie, en er aan de eerder benoemde voorwaarden is voldaan, wordt er voldaan aan artikel 13 en is een publiek lichaam dus geen belastingplichtige.

Tot slot volgt uit de derde alinea van artikel 13 van de BTW-richtlijn dat publieksrechtelijke lichamen in ieder geval belastingplichtige zijn voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, mits deze niet een onbeduidende omvang kennen.<sup>136</sup>

### **3.2.1.3. Belastingplichtige en zelfstandigheid in de Wet OB**

In de Wet OB wordt er niet gesproken over belastingplichtige maar over ondernemers. Een ondernemer is als volgt gedefinieerd in de wet OB:

*“Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent”*<sup>137</sup>

De tekst is vergelijkbaar met wat er verstaan wordt onder belastingplichtige in de BTW-richtlijn en doet vermoeden dat met ondernemer in de Wet OB bedoeld wordt de belastingplichtige volgens de BTW-richtlijn. De HR heeft dit vermoeden later ook bevestigd door te stellen dat het begrip ondernemer gelijk staat aan het begrip belastingplichtige in de BTW-richtlijn.<sup>138</sup> Met het begrip bedrijf wordt invulling gegeven aan het begrip economische activiteit uit de BTW-richtlijn. Dit zien we ook terug bij de verdere invulling van wat er onder meer verstaan wordt als een bedrijf. Hierin worden vrije beroepen en de exploitatie van een vermogensbestandsbestanddeel met als doel het verkrijgen van duurzame opbrengsten mede aangemerkt als een bedrijf.<sup>139</sup> Beide worden expliciet benoemd als een economische activiteit in de BTW-richtlijn.<sup>140</sup>

### **3.2.1.4. Publieke lichamen in de Wet OB**

In de Wet OB worden publieksrechtelijke lichamen kort benoemd in het kader van ondernemerschap.<sup>141</sup> Hierin staat kortweg benoemd dat publieksrechtelijke lichamen die prestaties verrichten anders dan als ondernemer bij ministeriele regeling aangewezen kunnen worden als ondernemer.

---

<sup>133</sup> HvJ EG 17 oktober 1989, C-231/87, ECLI:EU:C:1989:381, r.o. 16 (*Carpaneto Piacentino*).

<sup>134</sup> HvJ EU 14 december 2000, C-446/98, ECLI:EU:C:2000:691 (*Câmara Municipal do Porto*).

<sup>135</sup> HvJ EU 16 september 2008, C-288/07, ECLI:EU:C:2008:505, r.o. 53 (*Isle of Wight Council*).

<sup>136</sup> Art. 13 lid 1 BTW-richtlijn.

<sup>137</sup> Art. 7 lid 1 Wet OB.

<sup>138</sup> HR 2 juni 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625.

<sup>139</sup> Art. 7 lid 2a & 2b Wet OB.

<sup>140</sup> Art. 9 lid 1 BTW-richtlijn.

<sup>141</sup> Art. 7 lid 3 Wet OB.

### 3.2.2. Belastbaar feit

De BTW-richtlijn benoemd in artikel 1 in eerste instantie kort welke handelingen belast moeten worden, namelijk: het verbruik van goederen en diensten.<sup>142</sup> Uit artikel 2 volgt dat er vier hoofdstromen van belastbare handelingen zijn<sup>143</sup>:

1. Levering van goederen.<sup>144</sup>
2. Intracommunautaire verweving (hierna: ICV) van goederen.<sup>145</sup>
3. Diensten.<sup>146</sup>
4. Invoer van goederen.<sup>147</sup>

Van belang is dat alle vier plaatsvinden onder bezwarende titel. Voor het vervolg wordt geen aandacht besteedt aan de ICV en invoer van goederen. Immers kent het BTW-systeem van Nieuw-Zeeland niet zoiets als een ICV.<sup>148</sup> Daarnaast geldt voor invoer van goederen dat de systemen nagenoeg identiek zijn.<sup>149</sup> Hierbij is tot slot belangrijk te vermelden dat beide landen hun opbrengsten uit invoer recent vergroot hebben door wetgeving te introduceren die de invoer van kleine pakketjes in de heffing betreft.<sup>150</sup>

#### 3.2.2.1. Levering van goederen BTW-richtlijn

Met betrekking tot de levering van goederen formuleert de BTW-richtlijn ten eerste een basaal uitgangspunt:

*“Als „levering van goederen” wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”*<sup>151</sup>

In beginsel kent de levering van goederen een brede definitie die in de daaropvolgende artikelen verder verbreed wordt. Zo worden een aantal zaken gelijk gesteld aan lichamelijke zaken, zoals gas, en kunnen de lidstaten bepaalde zaken als lichamelijke zaken aanwijzen.<sup>152</sup> Ook worden de onttrekkingen van goederen, die voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemd zijn, en de overbrenging van eigen goederen naar een andere lidstaat aangemerkt als de levering van goederen onder bezwarende titel.<sup>153</sup> Daarnaast biedt de BTW-richtlijn lidstaten de mogelijkheid om een aantal handelingen gelijk te stellen met de levering van goederen onder bezwarende titel.<sup>154</sup> Tot slot

---

<sup>142</sup> Art. 1 BTW-richtlijn.

<sup>143</sup> Art. 2 BTW-richtlijn.

<sup>144</sup> Art. 14 t/m 19 BTW-richtlijn.

<sup>145</sup> Art. 20 t/m 23 BTW-richtlijn.

<sup>146</sup> Art. 24 t/m 29 BTW-richtlijn.

<sup>147</sup> Art. 30 BTW-richtlijn.

<sup>148</sup> Gezien Intracommunautaire transacties ook een integraal onderdeel vormen van het BTW-systeem zoals we die kennen is het niet te billijken met de gestelde afbakening dat het onderzoek zich uitsluitend richt op aanbevelingen die zo min mogelijk afdoen aan het ontwikkelde BTW-systeem dat voortvloeit uit de BTW-richtlijn.

<sup>149</sup> Zowel Nederland als Nieuw-Zeeland sluit voor de invoer aan bij de douanewaarde. De bepaling van de douanewaarde wordt via het douanerecht geregeld en valt zodoende buiten de scope van dit onderzoek.

<sup>150</sup> De vrijstelling is inmiddels uit de Wet OB geschrapt. Zie paragraaf 4.3.7 voor de regeling in Nieuw-Zeeland.

<sup>151</sup> Art. 14 lid 1 BTW-Richtlijn.

<sup>152</sup> Art. 15 BTW-Richtlijn.

<sup>153</sup> Art. 16 & 17 BTW-Richtlijn.

<sup>154</sup> Art. 18 BTW-Richtlijn.

kunnen lidstaten ervoor kiezen een algemeenheid van goederen te beschouwen als een niet-levering.<sup>155</sup>

### 3.2.2.2. Diensten BTW-richtlijn

Het uitgangspunt van diensten in de BTW-richtlijn is vrij eenvoudig:

*“Als „dienst” wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.”*<sup>156</sup>

Een dienst kan dan ook wel als vangnet gezien worden ten opzichte van de levering van goederen. De BTW-richtlijn geeft een aantal voorbeelden van handelingen die aangemerkt kunnen worden als een dienst zoals de overdracht van een onlichamelijke zaak.<sup>157</sup> Daarnaast worden een aantal handelingen gelijkgesteld met een dienst onder bezwarende titel zoals het om niet verrichten van een dienst voor andere dan bedrijfsdoeleinden.<sup>158</sup> Tot slot kunnen lidstaten ook een algemeenheid van diensten aanmerken als zijnde een niet-levering.<sup>159</sup>

### 3.2.2.3. De bezwarende titel

Zoals opgemerkt is de bezwarende titel een vereiste voor het belastbare feit. Leveringen van goederen en diensten moeten plaatsvinden onder bezwarende titel. Hierdoor is het van belang helder te hebben wanneer er sprake is van een bezwarende titel.<sup>160</sup> Alhoewel het een gecompliceerd begrip is worden in HvJ Tolsma een drietal vereisten geschetst:

1. Er moet sprake zijn van een rechtsbetrekking tussen de verrichter van de prestaties en de afnemer van diezelfde prestaties.<sup>161</sup>
2. De vergoeding die de verrichter van de prestaties ontvangt moet de daadwerkelijke tegenwaarde vormen voor de geleverde prestaties.<sup>162</sup>
3. Er moet een rechtstreeks verband zijn tussen de verrichte prestatie en de ontvangen tegenprestatie.<sup>163</sup>

Het tweede en derde vereiste brengen met zich mee dat de vergoeding niet per se hoeft aan te sluiten bij de kost- of marktprijs van de prestatie. Wel kan het zo zijn dat de vergoeding zodanig laag is dat deze geen verband meer houdt met geleverde prestatie, zoals een symbolische vergoeding, en er dus geen sprake is van bezwarende titel.<sup>164</sup>

---

<sup>155</sup> Art. 19 BTW-Richtlijn.

<sup>156</sup> Art. 24 lid 1 BTW-Richtlijn.

<sup>157</sup> Art. 25 BTW-Richtlijn.

<sup>158</sup> Art. 26 BTW-Richtlijn.

<sup>159</sup> Art. 29 BTW-Richtlijn.

<sup>160</sup> Voor een bredere bespreking van de bezwarende titel zie: Van Doesum e.a.2020, p.148-159.

<sup>161</sup> HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80, r.o. 14 (*Tolsma*).

<sup>162</sup> HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80, r.o. 14 (*Tolsma*).

<sup>163</sup> HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80, r.o. 13 (*Tolsma*).

<sup>164</sup> Voor een uitgebreide analyse van de vergoeding in relatie tot de bezwarende titel zie: Wulp, *WFR* 2019/141, p. 847-856.



### 3.2.2.3. Levering van goederen in de Wet OB

De levering van goederen wijkt in de Wet OB inhoudelijk weinig af van de bepalingen in de BTW-richtlijn.<sup>165</sup> Kleine nuances zitten hem in het feit dat er gesproken wordt over de overdracht of overgang van een goed in plaats van een lichamelijke zaak.<sup>166</sup> Hiermee wordt niet anders bedoeld als een lichamelijke zaak. Immers, de BTW-richtlijn stelt gas en dergelijken gelijk aan een lichamelijke zaak en de Wet OB stelt hetzelfde gelijk aan een goed.<sup>167</sup> Daarnaast bevat de Wet OB een aantal bepalingen die optioneel zijn voor de lidstaten, ook wel kan-bepalingen genoemd. Zo zijn zakelijke rechten op onroerende goederen en goederen die in het bezit zijn van een ondernemer bij bedrijfseindiging, waarop volledig of gedeeltelijke aftrek is, aangemerkt als belaste leveringen.<sup>168</sup> Tot slot is er in de Wet OB voor gekozen een algemeenheid van goederen te beschouwen als een niet-levering.<sup>169</sup>

### 3.2.2.4. Diensten in de Wet OB

Met betrekking tot diensten volgt de Wet OB nagenoeg een identiek regime als de BTW-richtlijn. Immers, diensten worden aangemerkt als alles dat geen levering van goederen is volgens de Wet OB.<sup>170</sup>

### 3.2.3. Maatstaf van heffing

De regels omtrent de maatstaf van heffing staan beschreven in artikelen 72 t/m 92 van de BTW-Richtlijn. Hierbij volgt eenzelfde afbakening als bij het belastbare feit dat er enkel gekeken wordt naar de maatstaf van heffing bij de levering van goederen en diensten.<sup>171</sup> Daarbij moet ook opgemerkt worden dat de maatstaf van heffing enkel op hoofdlijnen besproken wordt.<sup>172</sup>

#### 3.2.3.1. Maatstaf van heffing in de BTW-richtlijn

De maatstaf van heffing wordt in stappen opgebouwd in de BTW-richtlijn. Het begint met een algemeen uitgangspunt:

*“Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”<sup>173</sup>*

Kortweg komt het erop neer, enkele uitzonderingen daargelaten, dat de tegenprestatie het

---

<sup>165</sup> Art. 3 Wet OB.

<sup>166</sup> Art. 3 lid 1 sub a Wet OB.

<sup>167</sup> Art. 15 lid 1 BTW-Richtlijn & Art. 3 lid 7 Wet OB.

<sup>168</sup> Art. 3 lid 2 en lid 3 sub c Wet OB.

<sup>169</sup> Art. 37d Wet OB.

<sup>170</sup> Art. 3 lid 1 Wet OB.

<sup>171</sup> Art. 72 t/m 82 BTW-Richtlijn.

<sup>172</sup> De maatstaf van heffing wijkt in wezen ook niet veel af van die van Nieuw-Zeeland waardoor een korte bespreking volstaat. Voor een gedetailleerde uiteenzetting zie: Van Doesum e.a.2020, p. 250 t/m 289.

<sup>173</sup> Art. 73 BTW-Richtlijn.

uitgangspunt is voor de maatstaf van heffing.<sup>174</sup> Vervolgens wordt verder gespecificeerd wat hierin wel en niet moet worden opgenomen. Belastingen met uitzondering van de BTW, rechten, heffingen en bijkomende kosten behoren allemaal tot de maatstaf van heffing.<sup>175</sup> Korting wegens vooruitbetalingen en prijskortingen die aan de afnemer worden toegekend behoren daarentegen niet tot de maatstaf van heffing.<sup>176</sup> Tot slot is het van belang op te merken dat de tegenprestatie verder rijkt dan enkel een betaalde geldsom maar ook prestaties over en weer.<sup>177</sup>

### **3.2.3.2. Maatstaf van heffing in de Wet OB**

In de Wet OB vormt de vergoeding het uitgangspunt voor de maatstaf van heffing.<sup>178</sup> De vergoeding is de totale waarde van de tegenprestatie die in rekening wordt gebracht.<sup>179</sup> Verder wijken de bepalingen in artikel 8 van de Wet OB nauwelijks af van de bewoording van de BTW-richtlijn.

### **3.2.4. Tarieven**

De tarieven vinden we terug in artikel 93 t/m 130 van de BTW-richtlijn. De BTW-richtlijn omvat regels met betrekking tot het standaardtarief & verlaagde tarieven.<sup>180</sup> Daarnaast kent het een flink aantal derogaties voor specifieke lidstaten of regio's. Hier zal verder geen aandacht aan besteed worden.

#### **3.2.4.1. Tarieven BTW-richtlijn**

De BTW-richtlijn stelt dat het standaardtarief niet lager mag zijn dan 15%.<sup>181</sup> Hierbij is geen maximum vastgelegd waardoor de lidstaten dit verder zelf mogen invullen zolang het tarief maar niet lager is dan 15%. Naast het standaardtarief biedt de BTW-richtlijn ook de mogelijkheid aan lidstaten om verlaagde tarieven toe te passen. Tot 6 april 2022 bood de BTW-richtlijn de lidstaten de optie maximaal twee verlaagde tarieven toe te passen op producten beschreven in bijlage III.<sup>182</sup> Hierbij mocht het verlaagde tarief niet lager zijn dan 5%. Per 6 april 2022 is de BTW-richtlijn gewijzigd omtrent tarieven.<sup>183</sup> De bijlage op basis waarvan de lidstaten twee verlaagde tarieven mogen introduceren is flink uitgebreid. Vanuit deze bijlage mogen de lidstaten 24 punten uitkiezen waarop deze verlaagde tarieven toegepast mogen worden.<sup>184</sup> Hiervoor geldt nog steeds dat er een minimumtarief van 5% geldt. Daarnaast mogen lidstaten voor maximaal 7 punten van dezelfde lijst een tarief lager dan 5% en een vrijstelling met recht van aftrek toepassen.<sup>185</sup> Voor deze uitzondering geldt wel dat het slechts op een specifiek aantal punten van bijlage III toegepast mag worden.<sup>186</sup> Tot

---

<sup>174</sup> De uitzonderingen zien vooral op bijzondere situaties zoals onttrekkingen al dan niet voor privédoeleinden, verrichtingen om niet en de overbrenging van eigen goederen naar een andere lidstaat.

<sup>175</sup> Art. 78 BTW-richtlijn.

<sup>176</sup> Artikel 79 BTW-richtlijn.

<sup>177</sup> Voor een uitgebreide bespreking zie: Spiessens, *WFR* 2019/119, p. 712-720.

<sup>178</sup> Art. 8 lid 1 Wet OB.

<sup>179</sup> Art. 8 lid 2 Wet OB.

<sup>180</sup> Nultarieven worden in de BTW-richtlijn niet behandeld onder het kopje tarieven. In de BTW-richtlijn wordt er namelijk gesproken over een vrijstelling met recht op aftrek en vallen zodoende onder het onderdeel vrijstellingen.

<sup>181</sup> Art. 97 BTW-richtlijn.

<sup>182</sup> Wolf, *NTFR* 2022/1296, p.1.

<sup>183</sup> Richtlijn 2022/542/EU.

<sup>184</sup> Art. 98 lid 1 BTW-richtlijn.

<sup>185</sup> Art. 98 lid 2 BTW-richtlijn.

<sup>186</sup> Art. 98 lid 2 sub a & b BTW-richtlijn.

slot zijn er nog een aantal regels geïntroduceerd omtrent verlaagde tarieven die niet in bijlage III voorkomen en wijzigingen die pas op een later tijdstip plaatsvinden.

#### 3.2.4.2. Tarieven in de Wet OB

De Wet OB kent een standaardtarief van 21%.<sup>187</sup> Naast het standaardtarief van 21% kent de Wet OB één verlaagd tarief van 9% voor de levering van goederen en diensten genoemd in tabel I van de Wet OB.<sup>188</sup> Hieronder vallen bijvoorbeeld voedingsmiddelen en geneesmiddelen. Tot slot wordt er een nultarief toegepast op leveringen van goederen en diensten die benoemd zijn in tabel II.<sup>189</sup> Denk hierbij onder andere aan intracommunautaire leveringen (hierna: ICL).

Naast de huidige tarievenstructuur kent de Wet OB tweemaal belangrijke ontwikkelingen omtrent tarieven. Zo heeft het kabinet het voornemen om per 2023 een nultarief te introduceren voor de levering van zonnepanelen.<sup>190</sup> Daarnaast wordt als onderdeel van het voedingsbeleid in het coalitieakkoord momenteel onderzocht hoe op de btw op groente fruit verlaagd kan worden naar 0%.<sup>191</sup> De verwachting is dat dit niet eerder dan in 2024 geïntroduceerd kan worden.<sup>192</sup>

#### 3.2.5. Vrijstellingen

De vrijstellingen van de BTW-richtlijn staan beschreven in artikelen 131 t/m 166. Aangezien bij het belastbaar feit een afbakening is gemaakt naar enkel de levering van goederen en diensten zal deze afbakening ook van toepassing zijn op vrijstellingen.<sup>193</sup> Gezien de hoeveelheid vrijstellingen die er geldt voor deze leveringen zal de nadruk liggen op een algemene benadering waarbij vooral gekeken wordt naar het karakter van vrijstellingen, de soorten vrijstellingen en eventuele jurisprudentie relevant voor de toepassing van vrijstellingen. Er zal dan ook slechts globaal gekeken worden naar de invulling van vrijstellingen in de Wet OB.

##### 3.2.5.1. Vrijstellingen BTW-richtlijn

Vrijstellingen kennen over het algemeen een versturende werking voor ondernemers.<sup>194</sup> Een vrijstelling midden in de keten leidt tot cumulatie van niet aftrekbare voorbelasting in de prijs. Om dit te voorkomen bevinden zijn de vrijstellingen in de BTW-richtlijn vooral gericht op leveringen aan het eind van een keten (de consument).<sup>195</sup> Gezien vrijstellingen een inbreuk vormen op het algemene beginsel, omzetbelasting wordt geheven over leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel, moeten deze strikt worden uitgelegd.<sup>196</sup> De artikelen met vrijstellingen slaan hoofdzakelijk op diensten. Dit komt doordat een vrijstelling op goederen tot problematiek leidt bij

---

<sup>187</sup> Art. 9 lid 1 Wet OB.

<sup>188</sup> Art. 9 lid 2 sub a jo. Tabel I Wet OB.

<sup>189</sup> Art. 9 lid 2 sub b jo. Tabel II Wet OB.

<sup>190</sup> Brief van de Minister van Financiën van 20 mei 2022 (*Kamerstukken II 2021/22*, 36120, nr. 1, p. 33).

<sup>191</sup> Bijlage bij *Kamerstukken II 2020/21*, 35788, nr. 77, p. 35.

<sup>192</sup> Brief van de Staatsecretarissen van Volksgezondheid, Welzijn en Sport en van Financiën van 5 juli 2022 (*Kamerstukken II 2021/22*, 31532, nr. 275, p. 5).

<sup>193</sup> Zie paragraaf 3.2.2.

<sup>194</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 262.

<sup>195</sup> Voor een uitgebreide bespreking van de werking van vrijstellingen en waarom er toch voor vrijstellingen gekozen worden zie: Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 262-264.

<sup>196</sup> HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87, ECLI:EU:C:1989:246, r.o. 13 (*SUFA*).

invoer en uitvoer.<sup>197</sup> De luttelste vrijstellingen die wel op goederen toezien zijn dan ook uitsluitend gericht op goederen die nooit zullen worden in- of uitgevoerd, zoals onroerende zaken, of die uitsluitend in het binnenland plaatsvinden. Vrijstellingen in de BTW-richtlijn kennen voornamelijk een objectief karakter.<sup>198</sup> De vrijstellingen grijpen aan bij een bepaalde prestatie in tegenstelling tot subjectieve vrijstellingen die aangrijpen bij een bepaald persoon. Subjectieve vrijstellingen lijden namelijk tot concurrentievervalsingen omdat de heffing van de consumptieve uitgave afhankelijk is van bij welke ondernemer deze gedaan wordt.<sup>199</sup> Verder maakt de BTW-richtlijn onderscheid tussen twee soorten vrijstellingen namelijk met en zonder recht van aftrek. Voor het vervolg wordt er enkel stilgestaan bij de vrijstellingen zonder aftrekrecht.<sup>200</sup> Vrijstellingen zonder aftrekrecht zijn onder te verdelen in twee categorieën:

1. Vrijstellingen voor activiteiten van algemeen belang.<sup>201</sup>
2. Vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten.<sup>202</sup>

Onder vrijstellingen voor activiteiten van algemeen belang vallen onder andere prestaties in de medische sfeer, onderwijs en sport.<sup>203</sup> Voor een aantal vrijstellingen voor activiteiten van algemeen belang gelden lidstaten voorwaarden kunnen stellen indien de activiteiten verricht worden door een andere dan een publiekrechtelijke instelling.<sup>204</sup> Denk hierbij onder andere aan het vereiste dat er geen winst gemaakt mag worden, de vrijstellingen niet tot een verstoring van de mededinging mogen leiden en het beheer kosteloos en vrijwillig moet plaatsvinden. Het is volledig aan de lidstaten zelf om één of meerdere van deze voorwaarden te implementeren. Wel geldt voor deze zelfde groep vrijstellingen dat een aantal goederenleveringen en diensten uitgesloten zijn.<sup>205</sup> Hiervoor geldt dat zij of niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen of indien zij extra opbrengsten verschaffen die in rechtstreekse mededinging is met commerciële ondernemingen die voor diezelfde handelingen wel onderworpen zijn aan BTW.<sup>206</sup>

Naast de vrijstelling voor activiteiten van algemeen belang zijn er ook vrijstellingen voor andere activiteiten. Hierbij gaat het hoofdzakelijk om financiële vrijstellingen alsmede een aantal vrijstellingen voor onroerende zaken en verhuur gerelateerde vrijstellingen.<sup>207</sup> Ook hiervoor hebben de lidstaten weer aantal opties. Zo kunnen ze ervoor kiezen financiële diensten, de levering van bebouwde of onbebouwde onroerende zaken en de verhuur en verpachting van onroerende zaken alsnog uit te sluiten van de vrijstelling.<sup>208</sup>

---

<sup>197</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 267-268.

<sup>198</sup> Sommige vrijstellingen kennen wel een subjectief tintje zoals Art. 11 lid 1 sub g BTW-richtlijn. Hierbij is een vrijstelling enkel voor ondernemers die aan bepaalde beroepskwalificaties voldoen.

<sup>199</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 264.

<sup>200</sup> Vrijstellingen met aftrekrecht hebben voornamelijk te maken met intracommunautaire transacties en deze vallen buiten de reikwijdte van dit onderzoek.

<sup>201</sup> Art. 132 t/m 134 BTW-Richtlijn.

<sup>202</sup> Art. 135 t/m 137 BTW-Richtlijn.

<sup>203</sup> Art. 132 BTW-Richtlijn.

<sup>204</sup> Art. 133 BTW-Richtlijn.

<sup>205</sup> Art. 134 BTW-Richtlijn.

<sup>206</sup> Art. 134 sub a en b BTW-Richtlijn.

<sup>207</sup> Art. 135 BTW-Richtlijn.

<sup>208</sup> Art. 137 BTW-Richtlijn.

### 3.2.5.2. Vrijstellingen in de Wet OB

De vrijstellingen in de Wet OB wijken over het algemeen niet af van de BTW-Richtlijn. Wel heeft Nederland een aantal kanbepalingen geïmplementeerd in de Wet OB. Het gaat hier zowel om uitsluitingen van een vrijstelling alsmede voorwaarden voor een vrijstelling.

In relatie tot onroerende zaken is ervoor gekozen de levering van een bouwterrein of de levering van een (gedeeltelijk) gebouw voor op of na uiterlijk twee jaren na de eerste ingebruikname uit te sluiten van de vrijstelling.<sup>209</sup> Daarnaast kan er, mits voldaan wordt aan een aantal voorwaarden, ook geopteerd worden door belastingplichtigen om een onroerende zaak belast te leveren.<sup>210</sup> Eenzelfde optie is ook mogelijk voor de verhuur van onroerende zaken.<sup>211</sup>

Voor de vrijstelling van dienstverlening door medici geldt in beginsel dat ze ingeschreven moeten staan in het register voor beroepen in de individuele gezondheidszorg (hierna: BIG-register).<sup>212</sup> Een registratie in het BIG-register is echter niet vereist indien de betreffende gezondheidskundige diensten verleent die van een gelijk kwalitatief niveau zijn als artsen en paramedici die deze registratie wel hebben.<sup>213</sup>

Ook aan de vrijstelling van onderwijs is een aantal voorwaarden verbonden. Kortweg komt het erop neer dat het om beroepsopleidingen moet gaan die door de overheid erkend en/of gefinancierd zijn of aangeboden worden door instelling die aangesloten is bij centraal register kort beroepsonderwijs.<sup>214</sup>

De vrijstellingen met betrekking tot het verzorgen en verplegen in een inrichting, diensten die nauw samenhangen met sport, het verzorgen van onderwijs en de diensten en leveringen door niet-commerciële maatschappelijke organisaties zijn uitgesloten van de vrijstelling indien deze niet onontbeerlijk zijn voor de vrijgestelde prestaties of slechts dienen extra opbrengsten vergaren die de mededinging in het geding brengt.<sup>215</sup>

Tot slot zijn een aantal vrijstellingen slechts van toepassing indien er geen winst beoogd wordt.<sup>216</sup> Dit geldt voor de vrijstelling van het verzorgen en verplegen in een inrichting, diensten die nauw samenhangen met sport en de diensten en leveringen van commerciële maatschappelijke organisaties.

### 3.2.6. Aftrek van voorbelasting

De aftrek van voorbelasting speelt een vitale rol in de werking van een BTW-systeem en leent zich op zichzelf al voor menig masterscriptie. Gezien de reikwijdte van dit onderwerp en de hoeveelheid bepalingen die de BTW-Richtlijn bevat, beperk ik mij tot hetgeen wat noodzakelijk is om een afweging te kunnen maken voor de bijbehorende analyses. Dit betekent dat er enkel wordt ingegaan

---

<sup>209</sup> Art. 11 lid 1 sub a onderdeel 1 Wet OB.

<sup>210</sup> Art. 11 lid 1 sub a onderdeel 2 Wet OB jo. Art. 6 Uitv.besch. OB.

<sup>211</sup> Art. 11 lid 1 sub b onderdeel 5 Wet OB jo. Art. 6a Uitv.besch. OB.

<sup>212</sup> Art. 11 lid 1 sub g onderdeel 1 lid a Wet OB.

<sup>213</sup> HR 27 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:744.

<sup>214</sup> Art. 11 lid 1 sub o Wet OB jo. Art. 8 Uitv.besl. OB.

<sup>215</sup> Art. 11 lid 2 Wet OB.

<sup>216</sup> Art. 11 lid 3 Wet OB.

op de systematiek die voortvloeit uit de BTW-Richtlijn en de voorwaarden voor aftrek van voorbelasting met bijbehorende jurisprudentie.

### 3.2.6.1. Systematiek van de aftrek van voorbelasting.

Uit de BTW-richtlijn volgt dat er binnen de aftrek van voorbelasting twee regimes zijn: directe kosten en algemene kosten. Uit de BTW-richtlijn volgt dat goederen en diensten waarop voorbelasting drukt in aanmerking komen voor aftrek indien deze gebruikt worden voor de belaste handelingen van de belastingplichtige.<sup>217</sup> Hieruit volgt dat kosten die direct toe te rekenen zijn aan belaste activiteiten volledig in aftrek mogen worden gebracht en kosten die direct toe te rekenen zijn aan vrijgestelde activiteiten niet in aanmerking komen voor aftrek van voorbelasting. Algemene kosten zijn kosten die zowel verband houden met vrijgestelde als belaste prestaties. Voor deze kosten geldt dat de voorbelasting die hierop drukt naar verhouding mag worden afgetrokken.<sup>218</sup> Dit wordt ook wel de pro rata genoemd. Indien kosten verband houden met onbelaste handelingen is er in beginsel geen recht op aftrek van voorbelasting.<sup>219</sup> Mochten de kosten echter een onlosmakelijke samenhang hebben met de algehele economische activiteit dan mag de voorbelasting alsnog, op basis van de pro rata, afgetrokken worden.<sup>220</sup> Indien de kosten slechts voor een gedeelte verband houden met de algehele economische activiteit moet er een verdere verdeling van de kosten gemaakt worden.<sup>221</sup> Dit wordt in de vakliteratuur ook wel de pre pro rata genoemd. Hierbij wordt eerst een deel van de kosten toebedeeld aan de economische activiteit waarop vervolgens conform de pro rata de voorbelasting mag worden afgetrokken.

### 3.2.6.2. Materiële en formele voorwaarden

De BTW-richtlijn, en in het verlengde daarvan de Wet OB, kent een uitgebreid web aan regels en voorwaarden waaraan voldaan moet worden wil een belastingplichtige in aanmerking komen voor de aftrek van voorbelasting. Hierbinnen kan onderscheid gemaakt worden tussen twee soorten voorwaarden: formele voorwaarden en materiële voorwaarden.<sup>222</sup> Het HvJ heeft invulling gegeven aan wat er precies onder deze voorwaarden valt en welke van belang zijn om recht te mogen hebben op de aftrek van voorbelasting.

Uit de zaak Ferimet volgt dat er drie materiele voorwaarden zijn die voortvloeien uit artikel 168 sub a BTW-richtlijn<sup>223</sup>:

1. De betrokkene moet een belastingplichtige zijn volgens de BTW-richtlijn.
2. De onderhavige goederen of diensten moeten zijn geleverd door een andere belastingplichtige.
3. De onderhavige goederen of diensten moeten door de belastingplichtige gebruikt worden voor zijn eigen belaste prestaties.

Met betrekking tot de tweede voorwaarde heeft het HvJ verduidelijkt dat in een situatie waarbij niet aangetoond of vastgesteld is dat de leverancier of dienstverrichter een ondernemer is maar dit wel

---

<sup>217</sup> Art. 168 BTW-richtlijn.

<sup>218</sup> Art. 173 BTW-richtlijn.

<sup>219</sup> HvJ EU 30 maart 2006, nr. C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214, r.o. 24. (*Uudenkaupungin Kaupunki*).

<sup>220</sup> Zie bijvoorbeeld: HvJ EU 26 mei 2005, nr. C-465/03, ECLI:EU:C:2005:320 (*Kretztechnik*).

<sup>221</sup> HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166 (*Securenta*).

<sup>222</sup> HvJ EU 21 oktober 2021, nr. C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870 (*Wilo Salmson France*).

<sup>223</sup> HvJ EU 11 november 2021, nr. C-281/20, ECLI:EU:C:2021:910, r.o. 26 (*Ferimet*).

blijkt uit de feitelijke omstandigheden alsnog aan deze voorwaarde voldaan is.<sup>224</sup>

Het HvJ geeft in de zaak *Ferimet* ook tevens een indicatie van wat formele vereisten zijn voor de BTW-richtlijn namelijk, alle factuurvereisten.<sup>225</sup> Het niet voldoen aan alle formele voorwaarden staat in beginsel niet in de weg bij het toekennen van het recht van aftrek. Het HvJ heeft meermaals geoordeeld dat het aftrekrecht kan worden uitgeoefend door een belastingplichtige indien aan de materiele voorwaarden voldaan is en er geen sprake is bij betrokkenheid van BTW-fraude.<sup>226</sup> Echter zit hier wel een ondergrens aan. Zo kan een belastingplichtige die niet over een factuur beschikt geen gebruik maken van het aftrekrecht.<sup>227</sup> Daarnaast mag de niet-naleving van de formele vereisten geen hinder zijn voor het leveren van afdoende bewijs dat aan de materiele voorwaarden is voldaan.<sup>228</sup> Tot slot mogen nationale belastingautoriteiten zich stellen op het standpunt dat er niet sprake is van een factuur indien een verschaft document door de belastingplichtige zodanige gebreken vertoont dat deze niet meer als factuur kan worden aangemerkt.<sup>229</sup>

### 3.3 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is ingegaan op de BTW-richtlijn en de implementatie hiervan in de Wet OB. Hierbij is in eerste instantie besproken wat het doel van de BTW-richtlijn was namelijk, het harmoniseren van de indirecte belastingen en wat zou moeten leiden tot de creatie van een interne markt. Vervolgens is stilgestaan bij de systematiek van de BTW-richtlijn. Er is sprake van een meer-fasen-heffing waarbij geen cascade effecten optreden door het toekennen van een crediteringsrecht voor voorbelasting aan belastingplichtigen. Daarna is ingegaan op de rol van het HvJ binnen de BTW-richtlijn. Het is aan het HvJ om naleving van het Unierecht dat voortvloeit uit de verdragen te waarborgen. Er zijn twee wegen die leiden naar het HvJ: prejudiciële vragen en inbreukprocedures. Hierna is stilgestaan bij de werking van de BTW-richtlijn in relatie tot nationale bepalingen. Het is aan de lidstaten om de BTW-richtlijn (tijdig) om te zetten in nationale wetgeving. Slechts indien aan een aantal voorwaarden is voldaan kan er een directe werking toegekend worden aan de BTW-richtlijn. Tot slot is stilgestaan bij de inhoudelijke bepalingen van de BTW-richtlijn. Hier zijn enkel de elementen behandeld die relevant zijn voor de C-efficiency ratio analyse. Hierbij is per element stilgestaan bij de richtlijn-bepaling en vervolgens de omzetting in de Wet OB.

---

<sup>224</sup> HvJ EU 9 december 2021, nr. C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989 (*Kemwater ProChemie*).

<sup>225</sup> HvJ EU 11 november 2021, nr. C-281/20, ECLI:EU:C:2021:910, r.o. 26 (*Ferimet*).

<sup>226</sup> Zie bijvoorbeeld: HvJ EU 15 september 2016, C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691 (*Senatex*).

<sup>227</sup> HvJ EU 29 april 2004, C-152/02, ECLI:EU:C:2004:268 (*Terra Baubedarf*).

<sup>228</sup> HvJ EU 19 oktober 2017, C-101/16, ECLI:EU:C:2017:775, r.o. 42 (*Paper Consult*).

<sup>229</sup> HvJ EU 21 oktober 2021, nr. C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870, r.o. 82 (*Wilo Salmson France*).

## 4. Nieuw-Zeeland

In dit hoofdstuk wordt stilgestaan bij de GST Act van Nieuw-Zeeland.<sup>230</sup> Hierbij wordt ten eerste de ontstaansgeschiedenis van de GST Act besproken en welke overwegingen hieraan ten grondslag lagen. Ook zal daarbij ingegaan worden ingegaan op het aandeel dat de GST Act heeft in de belastingopbrengsten van Nieuw-Zeeland en hoe zich dit verhoudt op internationaal vlak. Ten tweede zal verder ingedoken worden in de wettekst zelf.<sup>231</sup> Hierbij wordt enkel aandacht geschonken aan de relevante elementen voor de C-efficiency ratio analyse zoals eerder benoemd. Indien relevant worden de elementen verder onderbouwd met jurisprudentie. Wanneer de GST Act overeenkomsten vertoont of overeenkomt met de BTW-richtlijn en/of Wet OB zal dit verder aangestipt worden. Tot slot zal geëindigd worden met een deelconclusie.

### 4.1. Nieuw-Zeeland en BTW algemeen

Nieuw-Zeeland kende sinds 1932 tot en met 1985 een groothandelsbelasting.<sup>232</sup> Deze groothandelsbelasting bevatte een beperkte belastinggrondslag, vele vrijstellingen en verscheidene tarieven. Hierdoor leverde de belasting in het 1985 slechts 10,4% van de totale belastingopbrengsten op en 3,2% van het BBP.<sup>233</sup> De politiek in Nieuw-Zeeland was van mening dat de belastingen, waaronder de groothandelsbelasting, hervormd moesten worden omdat deze niet voldoende inkomsten genereerden voor de overheid om te functioneren.<sup>234</sup> Om dit beter te bewerkstelligen werd onder andere de inkomstenbelasting flink gewijzigd en werd de groothandelsbelasting vervangen door een goederen en diensten belasting met één tarief die gebaseerd was op een BTW-systeem met een non cascade meer-fasen-heffing.<sup>235</sup> Uiteindelijk resulteerde dit in de GST Act die op 1 Oktober 1986 in werking trad ter vervanging van de groothandelsbelasting. De verwachting was hierbij dat de GST Act 87% van de consumptie zou belasten.<sup>236</sup> Bij het inrichten van de GST Act vormde de regressieve impact van een dergelijk BTW-systeem een belangrijk hekelpunt.<sup>237</sup> Hierbij kwam de Nieuw-Zeelandse regering tot de conclusie dat een nultarief voor basisbehoeften een lomp instrument vormde in vergelijking tot andere specifieke instrumenten zoals het ondersteunen van families in lagere inkomensklassen doormiddel van aanpassingen aan de uitkeringen en subsidies.<sup>238</sup> Immers bleek uit onderzoek dat het weglaten van bijvoorbeeld voedsel uit de belastinggrondslag slechts leidde tot een verlaging van de belastingdruk op de laagste inkomensgroepen met 0,5% terwijl het belastingtarief met 1,7% moest stijgen om eenzelfde opbrengst te genereren.<sup>239</sup> Daarnaast had het hoger belasten van luxe goederen nauwelijks impact op de regressieve impact van de belasting. Dit leidde tot het besluit enkel een beperkt aantal objecten vrij te stellen of te belasten tegen het nultarief. Zo werden bijvoorbeeld financiële diensten vrijgesteld omdat men het te lastig

---

<sup>230</sup> Indien gebruik gemaakt wordt van GST Act gaat het over de wettekst en indien gebruikgemaakt wordt van GST gaat het over de btw-heffing die voortvloeit uit de GST Act.

<sup>231</sup> Wetteksten worden hierbij nauwkeurig vertaald door de auteur.

<sup>232</sup> Due, *Canadian Tax Journal* 1956/4, p. 351-356.

<sup>233</sup> White 2021, p. 504.

<sup>234</sup> Stephens, *Fiscal Studies* 1993/14, p. 46-47.

<sup>235</sup> Stephens, *Fiscal Studies* 1993/14, p. 49.

<sup>236</sup> Wells & Fraser 1986.

<sup>237</sup> De regressieve impact uit zich in het feit dat een belasting met een vast tarief ongeacht je inkomen zwaarder weegt op de lagere inkomensgroepen dan hogere. Immers gaat er proportioneel meer inkomen verloren voor de lagere groep.

<sup>238</sup> Stephens, *Fiscal Studies* 1993/14, p. 55.

<sup>239</sup> Broad & Bacica 1985.



achtte om te definiëren wat een financiële dienst is, wat de belastbare componenten van een financiële dienst zijn en hoe deze gemeten moeten worden.<sup>240</sup>

Sinds de invoering van de GST Act is deze regelmatig gewijzigd waarbij de meest in het oog springende wijzigingen de tariefsverhogingen zijn. In 1989 werd het tarief verhoogd met 2,5% naar 12,5%.<sup>241</sup> Later volgde in 2010 eenzelfde verhoging van 2,5% naar 15%.<sup>242</sup> Sinds de invoering van de GST Act vormt het een stabiele bron van belastingopbrengsten. De afgelopen acht jaar levert de GST Act structureel rond de 40% van de totale belastingopbrengsten van Nieuw-Zeeland waarmee het de grootste bron van belastingopbrengsten is.<sup>243</sup> Ter vergelijking: in 2018 had enkel Chili een BTW-systeem met een hoger aandeel in de belastingopbrengsten van dat land dan de GST Act van Nieuw-Zeeland.<sup>244</sup>

## 4.2. Rechtssysteem voor belastingzaken in Nieuw-Zeeland

Voordat de GST Act uiteengezet wordt is het van belang beknopt te benoemen hoe het rechtssysteem in elkaar zit in relatie tot belastingdisputen. In Nieuw-Zeeland komen disputen over belasting regelmatig voor, maar zijn belastingzaken die voor een rechtbank komen vrij schaars.<sup>245</sup> Hieraan liggen drie redenen ten grondslag.<sup>246</sup>

1. Er is sprake van een zelfbeoordelings- en boeteregeling die belastingplichtigen ertoe aanzet om redelijk te handelen bij het innemen van een fiscaal standpunt;
2. De aanwezigheid van een formele regeling voor belastinggeschillen die ervoor moet zorgen dat de Nieuw-Zeelandse belastingdienst, de Inland Revenue (hierna: IR), tot een correcte vaststelling van de aansprakelijkheid komt, maar die ook de weerstand van de belastingbetaler kan wegnemen indien dit niet het geval is;
3. Een pragmatische houding en benadering van rechtbanken die ervoor zorgt dat rechtbanken meer geneigd zijn de positie van de IR te handhaven.

Het Nieuw-Zeelandse belastingsysteem is hoofdzakelijk gebaseerd op de principes van zelfbeoordeling van de belastingplichtige.<sup>247</sup> De formele regelgeving is vastgelegd in de Tax Administration Act 1994 (hierna: TA Act). De IR mag een aangifte corrigeren maar enkel binnen vier jaar na de desbetreffende aangifteperiode wanneer een gedetailleerd en kostbaar onderzoeksproces is doorlopen dat hevig is onderworpen aan regelgeving.<sup>248</sup> Dit leidt ertoe dat veel potentiële belastingzaken de rechtbank niet halen omdat de IR een oplossing vindt voordat een dergelijk kostbaar proces in werking wordt gezet. Dit kan bijvoorbeeld doordat de IR de belastingplichtige overtuigd haar positie vrijwillig te corrigeren waarbij de belastingplichtige een boetereductie krijgt of

---

<sup>240</sup> Stephens, *Fiscal Studies* 1993/14, p. 54. Dit is een vergelijkbare benadering als de EU waarbij om dezelfde redenen ervoor gekozen is financiële dienstverlening vrij te stellen.

<sup>241</sup> Art. 15(1) Finance Act: Art. 8(1) GST Act wordt het percentage van 10% vervangen door 12,5 % per 1 Juli 1989.

<sup>242</sup> Art. 45(1) Taxation (Budget Measures) Act: Art. 8(1) GST Act wordt het percentage van 12,5% vervangen door 15% per 1 oktober 2010.

<sup>243</sup> OESO 2022, "Country statistical profile: New Zealand 2022/2".

<sup>244</sup> OESO 2020, *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, p. 17.

<sup>245</sup> Clews 2019, p. 219.

<sup>246</sup> Clews 2019, p. 219.

<sup>247</sup> Clews 2019, p. 219.

<sup>248</sup> Uitzondering op de termijn van vier jaren is fraude. Voor de onderhavige formele regelgeving zie: TA Act 1994.

zelfs helemaal geen boete.<sup>249</sup> Ook kan de IR na overleg met de belastingplichtige tot een compromis komen of haar eigen positie heroverwegen. Tot slot kan de IR het ook simpelweg nalaten het dispuut door te zetten indien het acht dat haar middelen beter besteed kunnen worden.

Mocht de IR en de belastingplichtige er bij een dispuut toch niet uitkomen dan zijn er twee forums die het dispuut kunnen beslechten<sup>250</sup>:

1. De Taxation Review Authorities (hierna: TRA);<sup>251</sup>
2. De High Court (hierna: HC).<sup>252</sup>

In beginsel ligt de keuze bij de belastingplichtige welk forum gebruikt wordt.<sup>253</sup> Indien de belastingplichtige voor één van de twee forums gekozen heeft, betekent dit nog niet dat het dispuut ook daar beslecht wordt. De commissaris van de IR, het hoofd van de IR, kan een verzoek indienen dat de HC het dispuut overdraagt aan de TRA.<sup>254</sup> Daarnaast kan de HC uit eigen beweging besluiten dat de zaak overgedragen wordt aan de TRA.<sup>255</sup> Omgedraaid kan de commissaris van de IR een verzoek indienen dat een dispuut die aangebracht is bij de TRA overgedragen wordt aan de HC.<sup>256</sup>

#### 4.2.1. Taxation Review Authorities

De TRA is een tribunaal dat opgericht is in 1994. Het is gespecialiseerd in belastingzaken en een aanzienlijke expertise heeft op het gebied van belastingen.<sup>257</sup> Ondanks de kennis die de TRA in huis heeft wordt de HC over het algemeen beschouwd als de plek om meer complexe zaken te behandelen. Het is een algemeen gebruik dat de IR verzoeken indient om complexe zaken voor te leggen aan de HC. Indien een van de partijen in beroep gaat wordt de zaak toch voorgelegd aan de HC. Het direct voorleggen aan de HC scheelt een hoop tijd en middelen en beperkt de mogelijkheid tot in beroep gaan van driemaal tot tweemaal.<sup>258</sup> De TRA werkt in tegenstelling tot de HC met een zekere anonimiteit voor de belastingplichtige. Hoorzittingen zijn namelijk niet open voor het publiek.<sup>259</sup> Daarnaast worden alle details die een belastingplichtige kunnen identificeren geanonimiseerd in de publicaties van besluiten.<sup>260</sup> Mocht een belastingplichtige in beroep gaan dan komt deze anonimiteit wel te vervallen bij de HC. Een ander voordeel voor de belastingplichtige dat de keuze voor de TRA populair maakt is dat deze slechts een zeer beperkte bevoegdheid heeft om kosten toe te wijzen. Hierdoor kan een belastingplichtige een belastingpositie uitproberen zonder dat er een al te groot risico aan vastzit.

---

<sup>249</sup> Art. 141G TA Act.

<sup>250</sup> Artikel 3 (1) begrip 'hearing authority' TAA. Naast de TRA zijn er nog districtsrechtbanken die onder de HC vallen maar deze hebben geen bevoegdheid om belastingzaken te doen.

<sup>251</sup> TRA Act 1994.

<sup>252</sup> Vergelijkbaar met een gewone rechtbank in Nederland.

<sup>253</sup> Clews 2019, p. 225.

<sup>254</sup> Art. 138N (1) (a) TAA Act.

<sup>255</sup> Art. 138N (1) (b) TAA Act.

<sup>256</sup> Art. 138N (2) TAA Act.

<sup>257</sup> Clews 2019, p. 225.

<sup>258</sup> Een beroep bij de TRA leidt tot de HC zie Art. 26 TRA Act. Vanaf daar verloopt het beroepsproces identiek aan een zaak die start bij de HC waardoor er dus een extra beroep bijkomt als er bij de TRA gestart wordt.

<sup>259</sup> Art. 16 (4) TRA Act.

<sup>260</sup> Clews 2019 p. 225.

#### 4.2.2. High Court

De HC is de algemene rechterlijke instantie van Nieuw-Zeeland die in eerste aanleg bevoegd is kennis te nemen van fiscale geschillen.<sup>261</sup> In tegenstelling tot de TRA geniet de belastingplichtige in de zaak over het algemeen geen anonimiteit. Daarnaast kunnen de kosten aanzienlijk oplopen bij een zaak die voorgelegd wordt aan de HC. De rechters van de HC zijn over het algemeen geen specialisten in belastingen.<sup>262</sup> Het werk voor de HC wordt op nationaal niveau georganiseerd en indien er rechters zijn met een specialisatie in belastingen krijgen deze voornamelijk belastingzaken.

Na een beslissing van de HC hebben partijen de mogelijkheid om in beroep te gaan bij de Courts of Appeal (hierna: CA).<sup>263</sup> De uitzondering hierop is indien de zaak bij de HC beland is via een beroep van de TRA. In dat geval kan men enkel met toestemming in beroep. Boven de CA staat tot slot de Supreme Court (hierna: SC). Deze kent een vergelijkbare werking als de SC van de Verenigde Staten waarbij de rechters beslissen of ze een zaak geschikt achten om te behandelen. Voor de GST Act gebeurt dit slechts sporadisch en zijn het vooral zaken waarin belastingontduiking en antimisbruikbepalingen centraal staan.

#### 4.2.3. Jurisprudentie

Doordat Nieuw-Zeeland nauwelijks uitspraken van de SC kent speelt de jurisprudentie die volgt uit zaken van de lagere rechtbanken een veel grotere rol in de praktijk en literatuur dan in Nederland.<sup>264</sup> De sporadische jurisprudentie die volgt uit de SC maakt ook vaak gebruik van de rechtspraak van de lagere rechtbanken. Met name de uitspraken van de HC en CA zijn van belang voor de praktijk en worden veelvuldig gebruikt in de literatuur. Wel geldt zelfsprekend dat rechtspraak van hogere rechtbanken geldend is. Voor het uiteenzetten van de GST Act zal dan ook gebruik gemaakt worden van relevante jurisprudentie van zowel de HC als de CA en SC indien mogelijk. Rechtbanken zijn te herkennen aan hun specifieke afkortingscode waarbij NZHC de afkorting is voor de HC, NZCA voor de Court of Appeal en NZSC voor de SC. Beslissingen worden gepubliceerd in New Zealand Tax Cases (hierna: NZTC). Indien er geen verdere afkorting gebruikt wordt naast NZTC gaat het om beslissingen van de HC. Referenties zullen plaatsvinden conform de gebruiken in de Nieuw-Zeelandse literatuur.<sup>265</sup>

---

<sup>261</sup> Clews 2019, p. 226.

<sup>262</sup> De TRA is de enige instantie bij belastingdisputen die zich enkel bezighoudt met belastingen. De HC, de CA en de SC kennen geen belastingkamers zoals in Nederland en bestaan over het algemeen uit rechters met een generale achtergrond.

<sup>263</sup> Clews 2019, p. 227.

<sup>264</sup> Zoals eerder vermeld zorgt het bestaande systeem en de houding van de IR er überhaupt al voor dat er relatief weinig belastingzaken voor een rechtbank komen.

<sup>265</sup> Hierbij wordt ook regelmatig gewerkt met afkortingen tussen haakjes om aan te duiden dat het om een CA of SC zaak gaat.

### 4.3. Goods and Services Tax Act 1985

De Goods and Services Tax Act 1985 (hierna GST Act) bestaat uit twaalf hoofdstukken waarbij de artikelnummering doorloopt van hoofdstuk op hoofdstuk.<sup>266</sup> Hierbij gaan hoofdstukken 1 en 2, en in mindere mate hoofdstuk 8, in op de werking van de belasting zelf. De andere hoofdstukken zijn meer van administratieve aard.<sup>267</sup> Het eerste hoofdstuk van de GST Act lijkt op artikel 2a van de Wet OB. Hierin worden namelijk de begripsbepalingen uiteengezet.<sup>268</sup> De begripsbepalingen in de GST Act zijn wel over het algemeen wat uitgebreider omdat de meeste begrippen niet later nog uitgebreid in de wetsartikelen uiteengezet worden.<sup>269</sup> Het tweede hoofdstuk, genaamd de oplegging van de belasting, bevat de kern van de GST Act. Dit zien we terug in lid 1 van het eerste artikel van dit hoofdstuk dat als volgt luidt:

*“Subject van deze Wet, een belasting, te kennen als de goederen en diensten belasting, zal belast zijn in lijn met de provisies in deze wet tegen een tarief van 15% op leveringen (uitgezonderd vrijgestelde leveringen) in Nieuw-Zeeland van goederen en diensten op of na 1 Oktober 1986, door een geregistreerd persoon in de loop van of ter bevordering van een door die persoon verrichte belastbare activiteit, naar de waarde van die levering”<sup>270</sup>*

In dit artikel komt het merendeel van de elementen van een BTW-systeem terug. In de volgende paragrafen zal ik verder ingaan op de specifieke onderdelen uit de GST Act die relevant zijn voor de C-efficiency ratio analyse en de daarbij horende microanalyse. Tot slot is het van belang om te merken dat indien de GST Act spreekt over goederen en diensten hiermee ook bedoeld wordt goederen of diensten apart<sup>271</sup>

#### 4.3.1. Belastingplichtige algemeen

De belastingplichtige is een geregistreerd persoon.<sup>272</sup> Aangezien een geregistreerd persoon de basis vormt van de GST Act is het van belang om te weten wanneer iets of iemand kwalificeert als geregistreerd persoon. Hierbij refereert persoon niet specifiek aan een natuurlijk persoon.<sup>273</sup> Een geregistreerd persoon refereert ten eerste aan iemand die zich heeft geregistreerd of geregistreerd moet zijn volgens de GST Act.<sup>274</sup> Dit wordt verder uitgewerkt in artikel 51:

*“Onderworpen aan deze wet, elke persoon die, op of na 1 Oktober 1986, een belastbare activiteit uitvoert en niet geregistreerd is, moet worden geregistreerd---*

---

<sup>266</sup> GST Act.

<sup>267</sup> Denk hierbij onder andere aan de regels omtrent het invullen van aangiftes, speciale situaties zoals fiscale eenheden en overgangsregelingen.

<sup>268</sup> Art. 2a Wet OB en GST Act part 1.

<sup>269</sup> Denk hierbij bijvoorbeeld aan het begrip belastbare activiteit.

<sup>270</sup> Art. 8 (1) GST Act.

<sup>271</sup> Art. 2 (2) GST Act.

<sup>272</sup> Art. 8 (1) GST Act.

<sup>273</sup> Een persoon in de GST Act kan gezien worden als eenieder in de BTW-richtlijn. Voor het vervolg van dit hoofdstuk wordt dan ook met persoon bedoeld een persoon voor de GST Act en niet enkel een natuurlijk persoon.

<sup>274</sup> Art. 2 (1) begrip ‘registered person’ GST Act.

*(a) Aan het einde van de maand waarop de totale waarde van leveringen in Nieuw-Zeeland in die maand en de 11 daarop voorafgaande maanden in het kader van de uitoefening van alle belastbare activiteiten \$60,000 heeft overschreden (of een groter bedrag...) ”<sup>275</sup>*

Kortom een persoon die een belastbare activiteit verricht moet zich registreren indien hij het drempelbedrag van \$60,000 (omgerekend € 37.042<sup>276</sup>) overschrijdt. Daarnaast moet een persoon zich ook registreren indien aan het einde van de maand het aannemelijk is dat hij aan het einde van de 11 daaropvolgende maanden het drempelbedrag zal overschrijden.<sup>277</sup> Naast de verplichte registratie bestaat er voor personen ook een keuzeregeling waarbij de persoon zelf bepaalt of het zich registreert of niet. De keuzeregeling voor registratie geldt enkel voor personen die niet voldoen aan het drempelbedrag maar die wel een belastbare activiteit uitvoeren of dit van plan zijn vanaf een specifieke datum.<sup>278</sup> De keuzeregeling heeft veel weg van een omgekeerde kleine ondernemersregeling (hierna: KOR) in de Wet OB.<sup>279</sup> Bij beide constructies hoeft een onderneming onder een bepaald drempelbedrag geen belasting te betalen. Het verschil zit hem erin dat je in de Wet OB belasting verschuldigd bent over diensten en levering tenzij je opteert voor de KOR terwijl de keuzeregeling als uitgangspunt heeft dat een ondernemer die onder het drempelbedrag blijft geen belasting verschuldigd is tenzij die ondernemer daarvoor opteert. Ter illustratie, naar schatting waren in 2007 40% van de belastingplichtigen personen die zich vrijwillig geregistreerd hadden voor de GST Act.<sup>280</sup> Met betrekking tot de registratie is er ook nog een fictiebepaling. Een persoon wordt geacht een geregistreerd persoon te zijn wanneer zij zich moeten registreren maar dit niet doen.<sup>281</sup> De registratieplicht ligt verder volledig bij de persoon die een belaste activiteit gaat verrichten. Het niet voldoen aan de registratieplicht leidt tot naheffing van GST en brengt de nodige boetes met zich mee. Wel is het zo dat de New Zealand Companies Office, vergelijkbaar met de Kamer van Koophandel in Nederland, documenten verschaft die startende ondernemers erop wijst dat ze zich kunnen of moeten registreren voor de GST.<sup>282</sup>

Het begrip belastbare activiteit functioneert als een voorportaal van de registratie.<sup>283</sup> Zonder een belastbare activiteit kan er niet sprake zijn van een geregistreerd persoon. Wel bevat de GST Act een bepaling dat het opzetten of onderzoek doen naar een belastbare activiteit kwalificeert als een belastbare activiteit.<sup>284</sup> De relatie tussen een belastbare activiteit en een geregistreerd persoon is vergelijkbaar met die van de economische activiteit en belastingplichtig in de BTW-richtlijn. Wat wel en niet kwalificeert als een belastbare activiteit is verder uitgewerkt in de GST Act en jurisprudentie. De GST Act definieert een belastbare activiteit als volgt:

*“(a) elke activiteit die, al dan niet met winstoogmerk, door een persoon permanent of regelmatig wordt uitgeoefend en die, geheel of gedeeltelijk, bestaat in het leveren van goederen en diensten aan een andere persoon tegen bezwarende titel, of de bedoeling bestaat dit te doen; en omvat tevens elke dergelijke activiteit die wordt uitgeoefend in de vorm van een bedrijf, handel, nijverheid, beroep,*

---

<sup>275</sup> Art. 51 (1) (a) GST Act.

<sup>276</sup> Wisselkoers Nieuw-Zeelandse Dollar geraadpleegd op 10 augustus 2022.

<sup>277</sup> Art. 51 (1) (b) GST Act.

<sup>278</sup> Art. 51 (3) GST Act.

<sup>279</sup> Art. 25 Wet OB.

<sup>280</sup> White & Trombitas 2012, p. 371.

<sup>281</sup> Art. 51 (4) (b) GST Act.

<sup>282</sup> ‘Tax registration’ companies-register.companiesoffice.govt.nz.

<sup>283</sup> McKenzie 2017, p. 137.

<sup>284</sup> Art. 6 (2) GST Act.

*roeping, vereniging of club”*<sup>285</sup>

Hierin wordt nogmaals bevestigd dat een belastbare activiteit in de GST Act een vergelijkbaar begrip is als de economische activiteit in de BTW-richtlijn.<sup>286</sup> We zien in deze definitie namelijk de kernbegrippen terugkomen die ook van het belang zijn om te oordelen of er sprake is van een economische activiteit.<sup>287</sup> Zo kan eenieder gelijkgeschakeld worden aan een persoon, gelden voor zowel de belastbare activiteit als de economische activiteit dat winstoogmerk geen rol speelt en bevatten beide begrippen een opsomming van voorbeelden die nagenoeg identiek zijn. Daarnaast kan er enkel sprake zijn van een belastbare activiteit indien er sprake is van een belastbaar feit namelijk: een levering van goederen en/of diensten. Uit HvJ Gemeente Borsele vloeit een identieke voorwaarde voor de economische activiteit.<sup>288</sup> Tot slot is zowel voor de BTW-richtlijn als de GST Act vereist dat leveringen onder bezwarende titel plaatsvinden. Wat wordt verstaan onder bezwarende titel staat uitgewerkt in de begrippenlijst vermeld:

***“De bezwarende titel, in relatie tot de levering van goederen en diensten aan elke persoon, omvat elke betaling, handeling of nalatigheid, al dan niet vrijwillig, met betrekking tot, in antwoord op of ter stimulering van de levering van goederen en diensten, hetzij door [de ontvanger van de levering], hetzij door enig andere persoon ”***<sup>289</sup>

Uit de jurisprudentie blijkt verder dat de bezwarende titel een enorm brede definitie.<sup>290</sup> Uit de begripsbepaling kunnen vijf componenten onderscheiden worden:

1. Elke verrichte betaling
2. Al dan niet vrijwillig
3. Met betrekking tot, in antwoord op, of ter stimulering van
4. De levering van goederen en diensten
5. Hetzij door de ontvanger van de levering, hetzij door enig andere persoon.

Hierbij is meermaals bevestigd dat het passend is dat deze componenten individueel onderzocht worden.<sup>291</sup> Alhoewel deze elementen individueel getoetst moeten worden is hierover weinig jurisprudentie.<sup>292</sup> Met betrekking tot het derde element is nog wel benoemd dat dit een rechtstreeks verband impliceert tussen de betaling en de levering.<sup>293</sup> De bezwarende titel in de BTW-richtlijn vertoont duidelijke overeenkomsten met de bezwarende titel in de GST Act. De betaling kan gelijkgesteld worden aan de vergoeding, beide kennen een rechtstreeks verband en het moet in relatie staan tot de levering van goederen en diensten. Het enige verschil zit hem in de vrijwillige

---

<sup>285</sup> Art. 6 (1) (a) GST Act.

<sup>286</sup> In de literatuur wordt ook gesteld dat de begrippen vergelijkbaar zijn met de nuance dat de belastbare activiteit iets breder geformuleerd is dan de economische activiteit. Zie: White & Trombitas 2012, p. 368.

<sup>287</sup> Art. 9 BTW-richtlijn.

<sup>288</sup> HvJ EU 12 mei 2016, C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334, r.o. 21 (*Gemeente Borsele*).

<sup>289</sup> Art. 2 (1) begrip ‘consideration’ GST Act.

<sup>290</sup> C of IR v New Zealand Refining Co Ltd (1997) (CA) at 13,191.

<sup>291</sup> The Trustee, Executors and Agency Co New Zealand v C of IR (1997) 18 NZTC & Taupo Ika Nui Body Corporate v C of IR (1997) 18 NZTC 13,147.

<sup>292</sup> Het beetje jurisprudentie dat er wel is kent voornamelijk van casuïstische aard. Zie voor een uitgebreide bespreking van de bezwarende titel: McKenzie 2017, p. 329 -334.

<sup>293</sup> C of IR v New Zealand Refining Co Ltd (1997) (CA) at 13,193 & The Trustee, Executors and Agency Co New Zealand Ltd v C of IR (1997) op 13,085.

betaling. Immers geldt voor de BTW-richtlijn dat de vergoeding bedongen moet zijn.<sup>294</sup>

Tot slot kent de belastbare activiteit nog een belangrijk verschil ten opzichte van de economische activiteit. Dit komt voornamelijk door de behandeling van personen die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten. Bij de begripsbepaling van belastbare activiteit zijn vier specifieke situaties aangemeld als zijnde geen belastbare activiteit.<sup>295</sup> Het gaat hier samengevat om activiteiten in de hobby en privé sfeer, dienstverbanden en vrijgestelde activiteiten.<sup>296</sup>

Over vrijgestelde activiteiten staat het volgende vermeld in de GST Act:

*“Niettegenstaande het bepaalde in de onderafdelingen (1) en (2) omvat de uitdrukking belastbare activiteit voor de toepassing van deze Akte ten aanzien van een persoon niet---*

*(d) elke activiteit, voor zover de activiteit betrekking heeft op het verrichten van vrijgestelde leveringen.”<sup>297</sup>*

Indien een persoon dus een vrijgestelde activiteit verricht kan dit geen belastbare activiteit zijn. Dit brengt met zich mee dat deze persoon geen geregistreerd persoon kan zijn voor de GST Act en dus ook geen belastingplichtige. Dit is een wezenlijk verschil met de BTW-richtlijn waarbij eenieder die uitsluitend vrijgesteld presteert weliswaar belastingplichtig is maar geen belasting afdraagt omdat deze vrijgesteld zijn. Een persoon die uitsluitend vrijgesteld presteert hoeft voor de GST Act dan ook geen aangifte te doen. Dit is vergelijkbaar met Nederland waarbij ook (op verzoek) geen aangifteverplichting is indien een ondernemer uitsluitend vrijgesteld presteert. De scheidslijn tussen een belastbare activiteit en een vrijgestelde activiteit is dus van belang omdat dit voor een persoon bepaald of deze belastingplichtig is of niet.<sup>298</sup>

Het begrip belastbare activiteit is een fundamenteel concept van de GST Act.<sup>299</sup> Net zoals de economische activiteit in de BTW-richtlijn, komt de belastbare activiteit gepaard met aardig wat jurisprudentie die verder invulling geeft aan het begrip. Volgens de HC kent de belastbare activiteit twee vereisten: de activiteit moet continu of regelmatig worden voorgezet en er moet sprake zijn van de levering van goederen en of diensten onder bezwarende titel.<sup>300</sup> Deze twee vereisten vatten de benadering van HC samen omtrent het begrip belastbare activiteit.<sup>301</sup> Deze twee vereisten kunnen opgesplitst worden in vier separate elementen:

1. Er is een activiteit;
2. Deze wordt voortgezet;
3. Continu of regelmatig;
4. Waarbij een levering plaatsvindt of beoogd wordt plaats te vinden onder bezwarende titel.

---

<sup>294</sup> HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*).

<sup>295</sup> Art. 6 (3) GST Act.

<sup>296</sup> Voor een uitgebreide samenvatting van wat niet belastbare activiteiten zijn zie: McKenzie 2017, p. 292-296.

<sup>297</sup> Art. 6 (3) GST Act.

<sup>298</sup> Wanneer sprake is van een vrijstelling of een belastbare activiteit zal verder besproken worden in paragraaf 4.2.3.

<sup>299</sup> McKenzie 2017, p. 286.

<sup>300</sup> Allen Yacht Charters Ltd v C of IR (1994) 16 NZTC 11270 op 11274-11275.

<sup>301</sup> Belton v C of IR (1997) 18 NZTC 13403 op 13406.

De jurisprudentie rondom de eerste drie elementen verschillen in wezen niet veel van die met betrekking tot het begrip economische activiteit in de BTW-richtlijn.<sup>302</sup> Voor het vierde element is het van belang te bepalen wat bedoeld wordt met een levering. Aangezien een levering het belastbare feit is van de GST Act zal dit begrip verder worden uitgewerkt in paragraaf 4.3.3 dat toeziet op het belastbare feit.

#### **4.3.2. Publieke lichamen als belastingplichtige**

Zoals in de vorige paragraaf is uiteengezet, kan een persoon enkel belastingplichtig zijn indien deze een belastbare activiteit verricht. In tegenstelling tot de BTW-richtlijn zijn publieke lichamen in Nieuw-Zeeland juist wel standaard belastingplichtig. In de GST Act staat het volgende bij de definitie van een belastbare activiteit:

*“(b) zonder afbreuk te doen aan de algemene strekking van punt (a), de activiteiten van een overheidsinstantie of een lokale overheid of een door de Kroon gecontroleerde onderneming met een openbaar doel”*<sup>303</sup>

Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen drie soorten publieke lichamen namelijk de nationale overheidsinstanties, de lokale overheidsinstanties en ondernemingen die gecontroleerd worden door de Kroon maar die wel een openbaar doel dienen. Alle drie de vormen worden in de heffing betrokken van de GST Act. Wanneer er precies sprake is van één van de drie staat kort in de wet gedefinieerd.<sup>304</sup> Publieke lichamen worden dus in beginsel gelijkmatig behandeld als andere belastingplichtigen.<sup>305</sup>

Buiten de gewone leveringen zijn er ook een aantal fictieve leveringen voor nationale- en lokale overheidsinstanties.<sup>306</sup> Hetgeen dat er het meest uitspringt is het feit dat de financiering van nationale en lokale overheden gezien wordt als een fictieve levering.<sup>307</sup> Daarnaast worden belastingen, en al dan niet andere verplichte bijdragen aan lokale overheden, ook aangemerkt als een fictieve levering.<sup>308</sup>

Met deze systematiek zorgt de GST Act dat alle activiteiten van publieke lichamen aangemerkt worden als belastbare activiteiten en dat alle diensten en goederen die een overheidsinstantie verschaft, al dan niet met een fictieve levering, beschouwd worden als een levering en dus een belastbaar feit. Dit wordt ook wel het volledige belastingmodel genoemd. Met het volledige belastingmodel wordt de neutraliteit het beste gewaarborgd en functioneren publieke lichamen niet anders dan een andere belastingplichtige.<sup>309</sup>

---

<sup>302</sup> Voor een gedetailleerde beschrijving van deze begrippen en de onderhavige jurisprudentie zie: McKenzie 2017, p. 286-292.

<sup>303</sup> Art. 6 (1) (b) GST Act.

<sup>304</sup> Zie Art. 2 GST Act de begrippen ‘public authority, local authority & public purpose Crown-controlled company’.

<sup>305</sup> Er zijn wel hier en daar uitzonderingen voor overheden, met name de manier van boekhouden en aangifteperiodes, maar deze zijn relevant in relatie tot de C-efficiency ratio analyse.

<sup>306</sup> Voor de volledige lijst met fictieve leveringen zie: McKenzie 2017, p. 60-61 & Art. 5 GST Act.

<sup>307</sup> Art. 5 (6) GST Act.

<sup>308</sup> Art. 5 (7)(a), 5 (7B) & 5 (7C) GST Act.

<sup>309</sup> Aujean, Jenkins & Poddar, *VAT Monitor* 1999/10, p. 148.



In tegenstelling tot de BTW-richtlijn kent de GST Act geen baanbrekende arresten omtrent overheden. De arresten zijn voornamelijk van casuïstische aard en gaan vaak om specifieke en incidentiele situaties waarbij de vraag centraal staat of sprake is van een belastbare activiteit.<sup>310</sup> De toepasbaarheid van deze zaken beperkt zich voornamelijk enkel tot dergelijke specifieke situaties.

### 4.3.3. Belastbaar feit

Ook het belastbaar feit vloeit voort uit artikel 8 van de GST Act. Hierin staat de belasting geheven wordt over de leveringen in Nieuw-Zeeland van goederen en diensten.<sup>311</sup> Het belastbaar feit is dus tweeledig. Er moet sprake zijn van een levering en deze levering moet bestaan uit goederen en diensten of één van beide. Hierdoor is het van belang helder te hebben wat een levering is, wat goederen en diensten zijn en dat de levering van deze goederen en diensten plaatsvindt in Nieuw-Zeeland.<sup>312</sup>

Zonder levering is er geen belastbaar feit. Hierdoor is het voor de GST Act van belang helder te hebben wat een levering is. In de GST Act staat het volgende omtrent leveringen:

*“Voor de toepassing van deze wet omvat de levering alle vormen van levering”*<sup>313</sup>

Dit is een vrij brede formulering en de GST Act kent in tegenstelling tot de BTW-richtlijn en de Wet OB geen verdere toelichting of voorbeelden. Wel is het begrip meermaals aanbod gekomen in de jurisprudentie. Zo kent het woord een brede interpretatie.<sup>314</sup> Met een levering wordt ook wel bedoeld het voorzien in of voorzien van.<sup>315</sup> Om te spreken van een levering voor de GST Act kan men stellen dat het nodig is dat een goed wordt verschaft van een persoon aan een ander persoon.<sup>316</sup> Dit kan bijvoorbeeld het overgaan van wettelijk eigendom of het bezit van goederen inhouden. In relatie tot diensten kan men stellen dat sprake is van een levering indien een partij iets van veronderstelde waarde verleend aan een andere partij. Door de brede definitie van het begrip levering lijkt het hiermee alle transacties, overeenkomsten en andere gebeurtenissen te omvatten waarbij een partij waarde toekent aan een andere partij.<sup>317</sup> Tot slot is het van belang op te merken dat de GST Act net zoals de BTW-richtlijn een aantal situaties aanmerkt als fictieve leveringen.

De levering moet bestaan uit goederen, diensten of een combinatie ervan. Dit roept de vraag op wat goederen zijn en wat diensten. Beide begrippen staan uiteraard vermeld in de begrippenlijst:

*“Goederen betekenen alle soorten persoonlijke of onroerende goederen, met uitzondering van “choses in action”, geld, cryptocurrency of een product dat wordt overgebracht door middel van een draad, kabel, radio, optisch of ander elektromagnetisch systeem of door middel van een soortgelijk*

---

<sup>310</sup> Voor een gedetailleerde beschrijving van jurisprudentie in relatie tot overheden zie: McKenzie 2017, p. 89-91.

<sup>311</sup> Art. 8 (1) GST Act. Het belastbare feit kent verder geen apart artikel maar de leveringen moeten wel gezien worden in referentie tot de waarde van die levering ofwel de maatstaf van heffing.

<sup>312</sup> De plaatsbepaling wordt achterwegen gelaten omdat dit een vrij uitgebreid onderwerp is wat in grote lijnen gelijk is aan de BTW-richtlijn.

<sup>313</sup> Art. 5 (1) GST Act.

<sup>314</sup> Case M108 (1990) op 2,687.

<sup>315</sup> Databank Systems Ltd v C of IR (1987) 9 NZTC 6,213 op 6,223.

<sup>316</sup> McKenzie 2017, p. 317.

<sup>317</sup> Voor een aantal specifieke situaties zoals de overdracht van panden, schadevergoedingen en juridische kosten zie: McKenzie 2017, p. 320-325.

*technisch systeem*<sup>318</sup>

*“Diensten betekent alles wat geen goederen of geld of cryptocurrency is”*<sup>319</sup>

Door deze brede definitie wordt alles omvat behalve geld. Geld kan hierdoor dan ook niet onderworpen worden aan de heffing van de GST Act. Het is belangrijk goed onderscheid te maken tussen goederen en diensten. Zo zijn er bijvoorbeeld vrijstellingen gekoppeld aan bepaalde goederen of diensten.

“Choses in action” is een juridische term waarvoor we niet een exact Nederlands woord voor kennen. Vorderingen in algemene zin zou nog het meest in de buurt komen. “Choses in action” wordt in de GST Act mee bedoeld een persoonlijk eigendomsrecht dat alleen kan worden opgeëist of afgedwongen door een actie, en niet door fysiek bezit te nemen.<sup>320</sup>

#### **4.3.4. Maatstaf van heffing**

De maatstaf van heffing vindt ook zijn oorsprong in artikel 8 van de GST Act en grijpt aan bij de waarde van de levering van goederen en of diensten.<sup>321</sup> Wat dit precies inhoud staat hoofdzakelijk uitgewerkt in artikel 10 van de GST Act.<sup>322</sup> Dit is een vrij groot artikel met een hoop uitzonderingen en specifieke situaties maar de basis volgt uit lid 2:

*“Onder voorbehoud van de afdeling is de waarde van een levering van goederen en of diensten gelijk aan het bedrag dat, vermeerderd met de geheven belasting, gelijk is aan de som van,---*

*(a) voor zover de vergoeding voor leveringen een vergoeding in geld is, het bedrag van dat geld:*

*(b) voor zover de vergoeding voor de levering geen vergoeding in geld is,---*

*(i) de open marktwaarde van die vergoeding, indien subparagraaf (ii) niet van toepassing is ”*

Hieruit volgt dat de waarde van levering gelijk staat aan de vergoeding exclusief de opgelegde belasting die uit de GST Act volgt.<sup>323</sup> De hoofdregel voor het bepalen van de vergoeding is dus de afgesproken prijs plus elke bijbehorende non monetaire vergoeding.<sup>324</sup> De bijbehorende non monetaire vergoeding wordt gewaardeerd op basis van de open marktwaarde. Hierbij is het van belang te definiëren wat de open marktwaarde is. De term open marktwaarde wordt verder uitgewerkt in artikel 4 van de GST Act en het komt in principe erop neer dat gekeken wordt naar vergelijkbare leveringen.<sup>325</sup> Hierbij wordt eerst gekeken naar een specifieke datum en indien dit niet mogelijk is in zijn algemeen.<sup>326</sup> Mocht dat nog geen helder resultaat opleveren dan kan er gebruikt gemaakt worden van een waarderingsmethode die goedgekeurd is door de Commissaris.<sup>327</sup> Tot slot volgt eenzelfde methodiek indien de vergoeding een tegenprestatie is die niet bestaat uit geld en

<sup>318</sup> Art. 2 (1) begrip “goods” GST Act.

<sup>319</sup> Art. 2 (1) begrip “services” GST Act.

<sup>320</sup> TIB Vol 7, No 6, December 1995, p. 23.

<sup>321</sup> Art 8 (1) GST Act.

<sup>322</sup> Kortingen die achteraf worden verleend volgen bijvoorbeeld uit Art. 25 (1) GST Act.

<sup>323</sup> De vergoeding wordt over het algemeen uitgedrukt als zijnde GST exclusief. Net zoals in de EU werken ze in Nieuw-Zeeland met prijzen inclusief BTW voor de consument.

<sup>324</sup> McKenzie 2017, p. 72.

<sup>325</sup> Art. 4 GST Act.

<sup>326</sup> Art. 4 (2) & (3) GST Act.

<sup>327</sup> Art. 4 (4) GST Act.

waarbij vastgesteld is dat aangesloten moet worden bij de open marktwaarde.<sup>328</sup>

Dat de maatstaf van heffing niet enkel aansluit bij het bedrag dat daadwerkelijk betaald is zien we terug in een zaak omtrent leasegoederen.<sup>329</sup> De lessee heeft de lease goederen laten repareren voor een bedrag en dat bedrag is de eigenaar van de leasegoederen hem verschuldigd. Vervolgens worden de goederen verkocht aan de lessee en wordt het bedrag dat de eigenaar nog schuldig is aan de lessee voor de reparaties verrekend in de verkoopprijs. De verkoopprijs is zodoende verlaagd met het bedrag van de reparatiekosten. Als vergoeding moest echter gezien worden de prijs exclusief deze korting. Immers dit bedrag was de verkoper de koper hoe dan ook verschuldigd. De daadwerkelijke waarde van de levering is dan ook het bedrag exclusief het verschuldigde geld.

De GST Act zou geen BTW-wetgeving zijn als er geen reeks uitzonderingen zou zijn op de hoofdregel. Bij uitzonderingen gaat het vooral om situaties waarbij de afgesproken prijs te laag is of deze zelfs ontbreekt. Uitzonderingen zijn onder andere leveringen aan geassocieerde personen, leveringen van overheden aan een belastingbetaler, sportwedenschappen, kansspelen en nog veel meer.<sup>330</sup>

#### 4.3.5. Vrijstellingen, nultarief en tariefdifferentiatie

De GST Act kent acht vrijstellingen namelijk:

1. Financiële dienstverlening, met uitzondering van B2B dienstverlening.<sup>331</sup>
2. Leveringen van geschonken goederen door een non-profit lichaam.<sup>332</sup>
3. Het verstrekken van accommodatie in een woning doormiddel van huur, huurovereenkomst van een verplichte dienstwoning en bewoningsvergunningen.<sup>333</sup>
4. De verhuur van erfpachtgrond die voor bewoning wordt gebruikt.<sup>334</sup>
5. Het aanbod van onroerend goed dat als woonruimte wordt verhuurd.<sup>335</sup>
6. De levering van edelmetalen die niet onder het nultarief vallen.<sup>336</sup>
7. Verkoop van woningen, in bijzondere gevallen, die vijf jaar zijn verhuurd en vergelijkbare verkopen van de erfpachtrechten op gronden met erfpacht.<sup>337</sup>
8. Boetes en achterstandsrentes.<sup>338</sup>

De GST Act kent zodoende een beperkt aantal vrijstellingen waarvan het leeuwendeel gericht is op financiële diensten en vastgoed gerelateerde situaties. De achterliggende gedachte van deze vrijstellingen is net zoals in de BTW-richtlijn dat het of lastig te bepalen is wat de belastinggrondslag is of het onwenselijk is om deze leveringen in de heffing te betrekken.<sup>339</sup> Er zou dan ook geconcludeerd worden dat de GST Act enkel het noodzakelijke vrijstelt.

---

<sup>328</sup> Art. 4 (5) GST Act.

<sup>329</sup> Case T11 (1997) 18 NZTC 8,064.

<sup>330</sup> Voor een uitgebreide lijst van uitzonderingen en wat exact de maatstaf van heffing is in die gevallen zie: McKenzie 2017, p. 72-76.

<sup>331</sup> Art. 14 (1) (a) & (1B) (a) GST Act.

<sup>332</sup> Art. 14 (1) (b) GST Act.

<sup>333</sup> Art. 14 (1) (c) GST Act.

<sup>334</sup> Art. 14 (1) (ca) GST Act.

<sup>335</sup> Art. 14 (1) (cb) GST Act.

<sup>336</sup> Art. 14 (1) (e) GST Act.

<sup>337</sup> Art. 14 (1) (d) GST Act.

<sup>338</sup> Art. 14 (3) GST Act.

<sup>339</sup> Bijvoorbeeld vanuit politieke overwegingen. Zie: Stephens, *Fiscal Studies* 1993/14, p. 54.

Financiële dienstverlening speelt een bijzondere rol binnen de vrijstellingen omdat deze niet altijd vrijgesteld is. Vooropgesteld vormt het een gecompliceerd begrip dat verdere uitleg vereist. Wat financiële dienstverlening is wordt dan ook verder uitgewerkt in de begrippenlijst.<sup>340</sup> Hierbij wordt een hele lijst van dienstverlening genoemd die kwalificeert als financiële dienstverlening zoals het wisselen van geld, handelen in effecten en nog veel meer.<sup>341</sup> Naast de vrijstelling kent financiële dienstverlening ook het nultarief.<sup>342</sup> Net zoals in de Wet OB kent het nultarief in de GST Act met het recht op aftrek van voorbelasting. De financiële dienstverlener kan ervoor kiezen om het nultarief toe te passen op financiële diensten. Hieraan zijn wel een aantal voorwaarden verbonden. Zo moet de financiële dienst ten eerste verleend worden aan een andere belastingplichtige, een zogeheten B2B dienst. Ten tweede moeten de leveringen die de afnemende belastingplichtige verricht voor tenminste 75% bestaan uit belaste leveringen. Goederen en diensten die tegen het nultarief geleverd worden tellen hiervoor niet als belaste leveringen. Het achterliggende idee hiervan is dat de GST geen kostenpost voor het bedrijfsleven mag worden.<sup>343</sup> Door het toekennen van een nultarief met aftrek wordt zodoende beoogd het cascade effect weg te nemen van een vrijstelling midden in een keten. Tot slot kan in heel bijzondere gevallen financiële dienstverlening toch belast zijn tegen 15%.<sup>344</sup> Het gaat hier voornamelijk om rechten die gekoppeld zijn aan financiële dienstverlening die de ontvanger het recht geven iets te ontvangen wat normaliter belast zou zijn als belastbare goederen en diensten.

Naast financiële diensten zijn er nog een aantal andere leveringen onderworpen aan het nultarief. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen het nultarief voor de levering van goederen en van diensten.<sup>345</sup> Het nultarief voor de levering van goederen hebben vooral te maken met export en grensoverschrijdende transacties zoals we die ook kennen in de Wet OB. Denk hier onder andere aan goederen die geëxporteerd worden, goederen die zich overzees bevinden en goederen die geconsumeerd worden in vliegtuigen, jachten en schepen buiten Nieuw-Zeeland. Eenzelfde logica volgt voor diensten waarbij het nultarief wordt toegepast indien de dienst in feite plaatsvindt buiten Nieuw-Zeeland of de genietter van een dienst niet de inwoner van Nieuw-Zeeland is. Specifieke situaties daargelaten kan dus gesteld worden dat de GST Act een nultarief kent dat vergelijkbaar is met het bestemmingsbeginsel waarbij beoogd wordt alleen goederen en diensten te belasten die in Nieuw-Zeeland geconsumeerd worden.<sup>346</sup> Tot slot wordt het nultarief nog toegepast in een aantal specifieke situaties om te zorgen dat er geen willekeurige resultaten behaald worden door de prijzen van internationale grondstoffen zoals geraffineerde edelmetalen te verhogen met GST.

Indien geen vrijstelling of nultarief van toepassing is volgt de hoofdregel dat leveringen belast zijn tegen een tarief van 15%.<sup>347</sup> De GST Act kent geen verlaagd tarieven voor bepaalde producten zoals de Wet OB.<sup>348</sup> Wel kent het een tarief van 9% voor twee hele specifieke situatie namelijk de

---

<sup>340</sup> Art. 3 GST Act.

<sup>341</sup> Voor een uitgebreide lijst inclusief bijbehorende jurisprudentie van financiële diensten zie: McKenzie 2017, p. 43-47.

<sup>342</sup> Art. 11A (1) (q) GST Act.

<sup>343</sup> *Taxing financial services* 2018.

<sup>344</sup> McKenzie 2017, p. 43.

<sup>345</sup> Art. 11 & 11A GST Act.

<sup>346</sup> McKenzie 2017, p. 13.

<sup>347</sup> Art. 8 (1) GST-Act.

<sup>348</sup> Zoals aangehaald in paragraaf 4.1 is bij het opzetten van de GST Act geconcludeerd dat een nultarief op bepaalde producten zoals levensmiddelen niet het beoogde herverdelingseffect heeft. Gezien een nultarief

leveringen van goederen en diensten in een commerciële woning, zoals bijvoorbeeld hotels, en wooninstellingen indien in beide situaties het verblijf langer is dan vier weken.<sup>349</sup> Alle goederen en diensten die in verband staan tot de eerste vier weken worden weer belast tegen het standaardtarief van 15%. Gezien deze leveringen vaak samengaan met andere leveringen die wel belast zijn tegen het standaardtarief accepteert de IR ook dat er gebruik gemaakt wordt van een geaggregeerd tarief.<sup>350</sup>

#### 4.3.6. Aftrek van voorbelasting<sup>351</sup>

Ondanks dat de GST Act een BTW-systeem is wordt er nergens in de wet gesproken over toegevoegde waarde. De belasting die geheven wordt over uitgaande leveringen van een belastingplichtige staat te kennen als een output belasting en de belasting die men betaalt over leveringen die de belastingplichtige inkoopt wordt aangemerkt als inputbelasting.<sup>352</sup> Vervolgens wordt bij het bepalen van de verschuldigde belasting de input GST, onder een aantal voorwaarden, in mindering gebracht op de output GST.<sup>353</sup> Hiermee wordt dus bewerkstelligd dat enkel de toegevoegde waarde belast wordt. De input GST is dan ook niets anders dan voorbelasting. De SC heeft dit ook nog bevestigd door te stellen dat geregistreerde personen enkel als belastinginnehmer van de overheid dienen en dus niet onderworpen moeten zijn aan de belastingdruk van de GST.<sup>354</sup> In deze zaak wordt, in tegenstelling tot de GST Act, expliciet benoemd dat sprake is van een systeem gebaseerd op toegevoegde waarde.

Zoals opgemerkt zijn er een aantal formele en materiële voorwaarden voor de aftrek van voorbelasting. De formele voorwaarden hebben onder andere te maken met het feit dat er al dan niet een factuur verschaft moet worden.<sup>355</sup> Bij de materiële voorwaarden valt er een hoofdregel te onderscheiden voor de aftrek van voorbelasting:

*“Input belasting zoals gedefinieerd in sectie 3A (1)(a) of (c) mag in mindering gebracht worden voor zover de goederen of diensten worden gebruikt voor of beschikbaar zijn voor gebruik bij, het verrichten van belaste leveringen”*<sup>356</sup>

De GST Act stelt dus een zogeheten gebruiksvereiste aan de aftrek van voorbelasting waarbij gekeken moet worden hoe het goed of dienst gebruikt wordt. Hieruit volgt dat de belastingplichtige een verdeling moet maken voor de voorbelasting indien het goed of dienst waarop deze voorbelasting drukt slechts gedeeltelijk gebruikt wordt voor belaste leveringen.<sup>357</sup> Dit is vergelijkbaar met de pro rata die we kennen in de Wet OB.<sup>358</sup> Onder gebruik voor niet belaste leveringen wordt

---

gunstiger is dan een verlaagd tarief volgt hier automatisch ook uit dat een verlaagd tarief dit ook niet kan bewerkstelligen en zodoende kan verklaard worden waarom de GST Act tevens geen verlaagd tarief kent.

<sup>349</sup> Art 10 (6) GST Act.

<sup>350</sup> McKenzie 2017, p. 75.

<sup>351</sup> De aftrek van voorbelasting criteria zijn flink gewijzigd in 2011. Jurisprudentie van voor 2011 wordt enkel gebruikt indien dit nog in vereniging is met de gewijzigde criteria.

<sup>352</sup> Art. 2 (1) begrippen ‘input tax & output tax’, Art. 3A (1) & Art. 8 (1) GST Act.

<sup>353</sup> Art. 20 GST Act.

<sup>354</sup> Glennharrow Holdings Ltd v C of IR (2009) 24 NZTC 23,236; [2008] NZSC 116 op [43]. Hierbij wordt ook verwezen naar jurisprudentie van lagere rechtbanken die dit reeds al benoemd hadden in uitspraken.

<sup>355</sup> Art 20 (2) GST Act.

<sup>356</sup> Art. 3C (a) GST Act.

<sup>357</sup> McKenzie 2017, p. 222.

<sup>358</sup> Art. 15 lid 6 Wet OB.

verstaan privégebruik alsmede vrijgestelde leveringen.<sup>359</sup> Een belastingplichtige hoeft echter geen verdeling te maken indien deze belast en vrijgesteld levert waarbij de totale waarde van de vrijgestelde leveringen niet meer is dan \$ 90,000 en 5% van de vergoeding voor zowel de belaste als vrijgestelde leveringen.<sup>360</sup> Indien dit niet het geval is zal de belastingplichtige dus een verdeling moeten maken. De belastingplichtige zal bij aanschaf een inschatting moeten maken van de verwachte verdeling.<sup>361</sup> Dit komt ook weer overeen met de Wet OB waarin de ondernemer moet kijken naar de bestemming bij aanschaf.<sup>362</sup> Het doel hierbij is dat de gebruikte methode een fair en redelijk resultaat oplevert. De IR accepteert een aantal methodes hiervoor waaronder het gebruik van vergelijkbare producten of het product dat vervangen wordt. Mocht het gebruik in latere periodes wijzigen of afwijken van het moment van aanschaf dan zal de verdeling aangepast moeten worden. Tot slot geldt er voor het bepalen van de verdeling nog een aantal specifieke regels voor bijzondere situaties.<sup>363</sup>

Het gebruiksvereiste stelt dus dat de voorbelasting op ingekochte goederen in mindering gebracht mag worden indien deze gebruikt worden voor het maken van belaste leveringen. Reeds is benoemd dat de aftrek van voorbelasting ertoe dient de ondernemer te ontlasten van de belastingdruk. Hieruit vloeit voort dat 'gebruikt worden' in beginsel breed geïnterpreteerd moet worden.<sup>364</sup> Het verlengstuk hiervan is dat dit gebruik gekoppeld is aan het maken van belaste leveringen. Alleen voor zover dit het geval is mag de voorbelasting worden afgetrokken.<sup>365</sup> Hierbij is het van belang op te merken dat voorafgaande aan de gebruikstoets en eventuele verdeling de hoeveelheid voorbelasting in een periode vastgesteld wordt op basis van de gekozen boekhoudkundige methode.<sup>366</sup> Tot slot kent de GST Act nog een provisie die de belastingplichtige de mogelijkheid biedt voorbelasting af te trekken tot twee jaar na het ontstaande aftrekrecht.<sup>367</sup> In bepaalde gevallen is er zelfs helemaal geen tijdslimiet of mag de voorbelasting enkel in het bepaalde tijdvak afgetrokken worden.<sup>368</sup>

Naast de vraag of er afgetrokken mag worden is het ook nog van belang vast te stellen wie de voorbelasting mag aftrekken. Het uitgangspunt hierbij is dat enkel diegene die de goederen verwerft de voorbelasting mag aftrekken.<sup>369</sup> Met verweren wordt bedoeld het verkrijgen van wettelijke rechten in de aard van het eigendomsrecht.<sup>370</sup> In beginsel kan enkel diegene die het eigendomsrecht verkrijgt volgens de wet de voorbelasting aftrekken.<sup>371</sup>

---

<sup>359</sup> 'GST apportionment and adjustment rules: an officials' issues paper' taxpolicy.ird.govt.nz, maart 2020.

<sup>360</sup> Art. 20 (3D) GST Act.

<sup>361</sup> McKenzie 2017, p. 223-224.

<sup>362</sup> Art. 15 lid 4 Wet OB.

<sup>363</sup> Denk hierbij onder andere aan financiële dienstverleners en belastingplichtigen die hoofdzakelijk vrijgesteld leveren. Zie McKenzie 2017, p. 223.

<sup>364</sup> McKenzie 2017, p. 224.

<sup>365</sup> Voor een uitgebreide bespreking zie McKenzie 2017, p. 224-230.

<sup>366</sup> Dit wordt verder niet behandeld gezien de onderhavige C-efficiency ratio analyse op basis van een jaar is waardoor het verschil marginaal is.

<sup>367</sup> Art. 20 (3) (i) GST Act.

<sup>368</sup> Zie: McKenzie 2017, p. 230.

<sup>369</sup> McKenzie 2017, p. 226 & Art. 3A (1)(a) GST Act. Mits natuurlijk hetgeen waarop voorbelasting drukt door diegene die aftrek claimt gebruikt wordt voor het maken van belaste leveringen.

<sup>370</sup> Case T35 (1997) 18 NZTC 8,235 op 8,240.

<sup>371</sup> Voor een aantal specifieke situaties zie McKenzie 2017, p. 226-227.

#### 4.3.7. Recente ontwikkelingen GST Act

Nieuw-Zeeland staat niet stil wat betreft de ontwikkeling van haar belastingsystemen. In 2018 is de Tax Working Group (hierna: TWG) opgericht door de overheid. De TWG was opgericht om de overheid te voorzien van advies dat het belastingsysteem eerlijker, meer gebalanceerd en meer gestructureerd moest maken voor de komende 10 jaar.<sup>372</sup> In het kader van de GST zijn een aantal onderwerpen aanbod gekomen die aan de hand van discussiepapers besproken zijn.<sup>373</sup> In 2019 heeft de TWG een rapport gepubliceerd waarin het al haar aanbevelingen uiteenzet.<sup>374</sup> Hierin staan ook een aantal aanbevelingen voor de GST Act:

1. De TWG raadt niet aan om het belastingtarief van 15% te verlagen.<sup>375</sup>

De reden hiervoor is dat een reductie in het belastingtarief niet zo effectief is voor lagere- en middeninkomens als sociale uitkeringen (voor lage inkomens) of aanpassingen in de inkomstenbelasting (voor lagere- en middeninkomens).

2. De TWG raadt niet aan om bepaalde producten, zoals eten en drinken, vrij te stellen van GST.<sup>376</sup>

De TWG stelt dat vrijstellingen in de GST complex zijn, niet goed de distributiedoelstellingen verwezenlijken en leiden tot grote compliance kosten. Hierbij is het nog maar de vraag of de voordelen van een GST vrijstelling doorgegeven worden aan de consument.

3. De TWG erkent dat financiële dienstverlening in beginsel onderworpen moet zijn aan GST maar raad dit, en alternatieve vormen zoals een financiële transactie belasting, voorlopig af.<sup>377</sup>

De TWG is van mening dat er significante belemmeringen zijn voor het betrekken van financiële diensten in de GST. Daarnaast erkent het dat er een internationaal debat is over een vorm van een financiële transactiebelasting en is het van belang deze trend in de gaten te houden maar nog geen verdere stappen te ondernemen.<sup>378</sup>

Tot slot is er nog een aanbeveling gedaan omtrent de import van goederen met een kleine waarde maar hierover had de TWG de overheid in een eerder stadium al geïnformeerd.<sup>379</sup> De overheid heeft in 2019 gereageerd op het rapport en haar steun uitgesproken voor de bovenstaande aanbevelingen in relatie tot de GST Act.<sup>380</sup> In relatie tot de import van goederen met een kleine waarde is in 2019 een amendement op de GST Act geïntroduceerd die ervoor zorgt dat ook deze goederen onderworpen zijn aan GST.<sup>381</sup> Hiermee behandelt de GST Act goederen met een kleine waarde die geïmporteerd worden op een vergelijkbare manier als de EU.<sup>382</sup>

---

<sup>372</sup> 'What is the tax working group?', [taxworkinggroup.govt.nz](http://taxworkinggroup.govt.nz).

<sup>373</sup> Zie 'Key documents', [taxworkinggroup.govt.nz](http://taxworkinggroup.govt.nz) onder het kopje GST voor de specifieke papers.

<sup>374</sup> *Future of Tax Final Report Volume I: Recommendations 2019*.

<sup>375</sup> *Future of Tax Final Report Volume I: Recommendations 2019*, recommendation 86.

<sup>376</sup> *Future of Tax Final Report Volume I: Recommendations 2019*, recommendation 87.

<sup>377</sup> *Future of Tax Final Report Volume I: Recommendations 2019*, recommendation 88 t/m 90.

<sup>378</sup> Een onderliggende vrees die naar voren kwam uit één van de papers is dat men bang is dat indien Nieuw-Zeeland individueel overgaat tot het invoeren van een dergelijke transactiebelasting een hoop van de dienstverlening zich simpelweg verplaatst naar het buitenland om deze te ontwijken.

<sup>379</sup> *Future of Tax Final Report Volume I: Recommendations 2019*, recommendation 91.

<sup>380</sup> *TWG Government response table 2019*, p.11.

<sup>381</sup> Taxation Act 2019.

<sup>382</sup> *New Zealand Goods and Services Tax legislation 2021*, p. 16.

Naast de TWG aanbevelingen introduceert Nieuw-Zeeland per 1 April 2023 nieuwe regels omtrent belastingfacturen.<sup>383</sup> Belastingplichtigen hoeven onder de nieuwe regels geen apart fysiek document te hebben waarop leveringsinformatie staat bij het doen van GST aangiftes. Een combinatie van transactieregisters, boekhoudkundige systemen en contractuele documenten kunnen in principe volstaan bij het doen van aangifte.

#### **4.4. Deelconclusie**

Als gevolg van een uitgebreid pakket aan belastinghervormingen, die tot meer inkomsten voor de overheid moesten leiden, werd ter vervanging van een aantal groothandelsbelastingen de GST Act in 1985 geïntroduceerd in Nieuw-Zeeland. De GST Act laat zich kenmerken door een BTW-systeem waarbij naar verwachting 87% van de consumptie belast zou worden. Sinds de introductie van de GST Act is het tarief geleidelijk verhoogd van 5% naar 15% en is het een stabiele bron van overheidsinkomsten. Belastingdisputen worden over het algemeen beslecht zonder dat er een rechter aan te pas hoeft te komen en jurisprudentie is dan ook relatief schaars. Mocht een belastingplichtige en de IR er niet uit komen dan kan het geschil voorgelegd worden aan de TRA of HC. De GST Act laat zich inhoudelijk kenmerken door een brede definitie van het begrip belastingplichtige met een hoge registratiedrempel. Het belastbare feit sluit aan bij de leveringen van goederen en diensten en de maatstaf van heffing bij de vergoeding voor de leveringen. De GST Act kent maar één tarief en kent een beperkt aantal vrijstellingen en nultarieven. Daarnaast kent de GST Act een uitgebreid regime van aftrek van voorbelasting. Hierbij moet de voorbelasting verdeeld worden over belaste en vrijgestelde leveringen indien een belastingplichtige beide prestaties verricht. In het kader van de modernisering van het belastingstelsel heeft de TWG een aantal aanbevelingen gedaan in 2018 waaronder de GST Act. De Nieuw-Zeelandse overheid heeft deze aanbevelingen allemaal overgenomen en verwerkt in amendementen op de GST Act tot zover dit nodig was. Tot slot volgt in April 2023 nieuwe regelgeving omtrent belastingfacturen die het aangifte doen makkelijker moet maken.

---

<sup>383</sup> 'Rules for tax invoices are changing on 1 April 2023', ird.govt.nz.



## 5. Nederland vs. Nieuw-Zeeland: de analyse

In dit hoofdstuk wordt toegewerkt naar een aantal aanbevelingen voor wijziging van de Wet OB. Deze aanbevelingen zijn gericht op het verbeteren van de prestaties van de Wet OB op basis van gekozen toetsingscriteria: de C-efficiency ratio. Hierbij zal eerst stilgestaan worden bij de C-efficiency ratio's zoals die nu zijn voor Nieuw-Zeeland en Nederland en in hoeverre deze een representatief en accuraat beeld geven. Voor de C-efficiency ratio wordt de meest recentste data gebruikt die beschikbaar is.<sup>384</sup> Voor Nieuw-Zeeland is dat 2018 en Nederland 2019.<sup>385</sup> Vervolgens worden de positieve elementen, aan de hand van de uitgewerkte BTW-systemen in hoofdstuk 3 en 4, van beide landen tegen elkaar afgezet om te kijken wat er verbeterd kan worden aan de Wet OB.<sup>386</sup> Ook zal er kort gekeken worden naar de compliance gap en wat hierin verbeterd kan worden. Op basis hiervan en eventuele relevante literatuur zullen een aantal aanbevelingen geformuleerd en onderbouwd worden. Bij de aanbevelingen wordt ook kort stilgestaan bij de mogelijke effecten die de implementatie van de ze aanbevelingen te weeg brengen.

### 5.1. Representativiteit C-efficiency ratio data en BTW-systemen

Zoals aangegeven aan het begin van dit hoofdstuk wordt voor Nieuw-Zeeland de C-efficiency ratio van 2018 gebruikt en voor Nederland die van 2019. De uiteengezette BTW-systemen zijn echter wel gebaseerd op de meest recente wetgeving. Hierdoor zou het kunnen zijn dat de uiteengezette BTW-systemen niet meer representatief zijn voor de gebruikte score. Het is dus in eerste instantie van belang om te analyseren of deze scores nog representatief zijn voor de behandelde BTW-systemen anno 2022.<sup>387</sup> Hierbij springt er één ontwikkeling uit.<sup>388</sup> Zowel Nieuw-Zeeland als Nederland hebben sinds de gekozen referentiedata haar belastinggrondslag vergroot door wetgeving te introduceren voor de B2C afstandsverkopen die pakketjes met een geringe waarde in de BTW-heffing betrekken. Dit betekent dat de daadwerkelijke C-efficiency ratio van beide landen naar alle waarschijnlijkheid hoger uitvalt. Rekening houdend met het feit dat er een aanzienlijk verschil is tussen de C-efficiency ratio's van Nederland en Nieuw-Zeeland voordat deze wetgeving geïntroduceerd, de geïntroduceerde wetgeving nagenoeg identiek en er geen verdere permanente ontwikkelingen zijn die een rol spelen, en het feit dat er geen recentere cijfers bekend zijn, acht ik de C-efficiency ratio's voor beide landen nog representatief.<sup>389</sup>

---

<sup>384</sup> Voor Nieuw-Zeeland volgt dit uit de Consumption Tax Trends rapportage die uitgegeven wordt vanuit de OESO om de twee jaar en voor Nederland vanuit het jaarlijkse VAT Gap report door de EU.

<sup>385</sup> Dit geeft naar mijn mening ook een betere weerspiegeling van de prestaties van de BTW-systemen gezien in beide landen gedurende de coronacrisis BTW-maatregelen genomen hebben, zoals de uitstelling van betalingen, die de score verder beïnvloeden. Zie ook paragraaf 5.1 voor verdere toelichting.

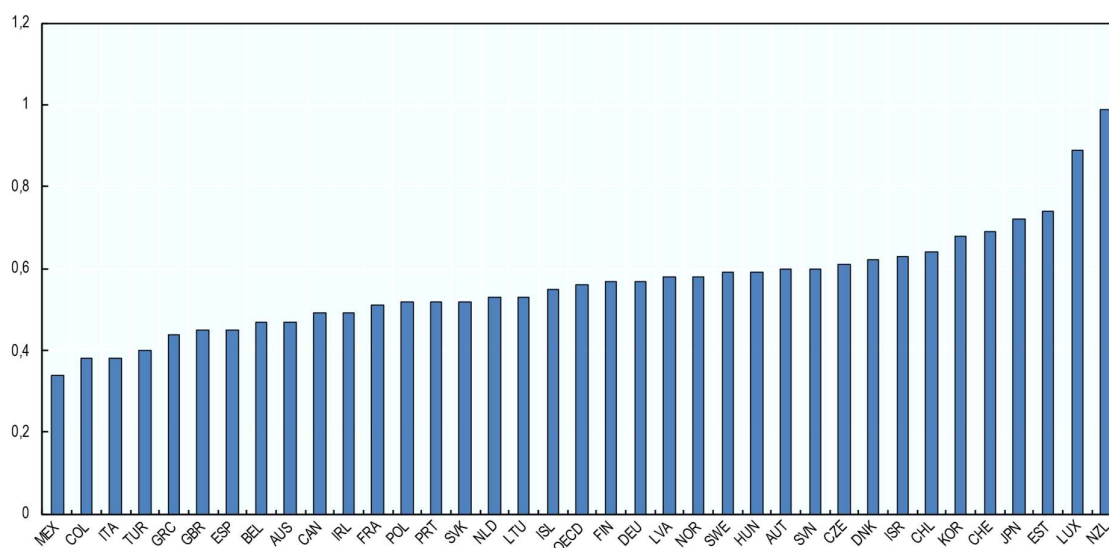
<sup>386</sup> Rekening houdend met de eerder gestelde afbakening in paragraaf 1.4.

<sup>387</sup> Denk hierbij aan significant grote wetswijzigingen die de positieve elementen beïnvloeden zoals tariefwijzigingen of wijzigingen die de negatieve elementen zoals een strenger regime omtrent de aftrek van voorbelasting. De wijzigingen moeten wel van permanent aard zijn dus tijdelijk coronamaatregelen worden niet meegenomen omdat deze van temporele aard zijn.

<sup>388</sup> Doordat het referentiejaar voor Nederland 2019 is het effect van de verhoging van het verlaagde tarief van 6% naar 9% in de C-efficiency ratio al meegenomen.

<sup>389</sup> In beginsel zou men nog kunnen stellen dat Nederland hier een groter effect van onder vindt gezien de grotere economie en bevolking maar de ratio is relatief en daarbij komt dat e-commerce van geringe waarde uit lidstaten al in de heffing betrokken wordt.

## 5.2. C-efficiency Nieuw-Zeeland



Figuur 5.1. C-efficiency ratio OESO-landen in 2018.  
(Bron: OESO 2022, VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues)

Zoals uit figuur 5.1 blijkt had Nieuw-Zeeland in 2018 met 0.99 de hoogste C-efficiency van alle OESO-landen. Buiten de representativiteit van deze score, zie de vorige paragraaf, is het ook van belang om te onderzoeken of deze in een zekere mate zuiver is.<sup>390</sup> Hierbij wordt ingegaan op de geïdentificeerde negatieve elementen. Hierbij zal de nadruk liggen op de negatieve elementen die een significante rol spelen. Uit de literatuur is gebleken dat crossborder-shopping, zoals in Luxemburg, een significante impact kan hebben op de C-efficiency.<sup>391</sup> Vervolgens wordt kort stilgestaan bij de positieve elementen en de conclusies die de OESO verbindt aan de C-efficiency van Nieuw-Zeeland.

### 5.2.1. Zuiverheid C-efficiency Nieuw-Zeeland

Zoals uiteengezet in paragraaf 2.4.2.5 kan crossborder-shopping een aanzienlijke impact hebben op de C-efficiency en zijn er drie categorieën daarbij te onderkennen. De eerste categorie gaat om toerisme waarbij dit vooral een impact heeft op kleine eilanden. Alhoewel Nieuw-Zeeland een eilandengroep is en toerisme een belangrijke inkomstenbron is, acht ik dit het effect van toerisme verwaarloosbaar op de C-efficiency omdat Nieuw-Zeeland een inwonersaantal kent van om en nabij 5 miljoen.<sup>392</sup> De tweede categorie draait om crossborder-shopping in relatie tot accijnsgoederen. Hierbij durf ik met zekerheid te stellen dat het effect hiervan nihil is. Dit komt door de geografische ligging van Nieuw-Zeeland. Nieuw-Zeeland is namelijk een eilandengroep en deelt dus geen grenzen met andere landen. Zelfs al mochten de prijzen van accijnsgoederen, voornamelijk tabak en benzine, goedkoper zijn in omliggende landen dan is dit gezien de reiskosten en tijd simpelweg niet rendabel. Ten derde zouden de regels van e-commerce in combinatie met een gunstiger tarief een rol kunnen spelen zoals bij Luxemburg voor de wijzigingen in 2015. Buiten het feit dat Nieuw-Zeeland geen onderdeel van overkoepelende BTW-wetgeving is zoals de EU, kent het een vergelijkbare wetgeving

<sup>390</sup> Immers een zuivere C-efficiency betekent dat de prestaties hoofdzakelijk te danken zijn aan het BTW-systeem. Zie ook paragraaf 2.4.2.

<sup>391</sup> Zie Keen 2013.

<sup>392</sup> 'Population', stats.govt.nz/topics/population.

voor e-commerce als in de BTW-richtlijn en daarbovenop kent het land waarmee hoofdzakelijk e-commerce bedreven wordt, Australië, een gunstiger standaardtarief voor haar BTW-systeem waardoor het niet eens voordelig zou zijn. Tot slot zou een aanwezigheid van financiële instellingen die veel diensten verlenen aan buitenlandse consumenten een rol kunnen spelen hiervan zijn geen verdere indicaties gevonden.<sup>393</sup> Op basis hiervan kan dan ook niet anders geconcludeerd worden dat de C-efficiency van Nieuw-Zeeland niet beïnvloed wordt door enige vorm van crossborder-shopping.

Met de betrekking tot de output en het niet kennen van de aftrek van voorbelasting kan kort geconcludeerd worden dat deze geen rol spelen voor de waargenomen C-efficiency van 2018. Immers functioneerde de Nieuw-Zeelandse economie naar behoren en was er niet sprake van een economische crisis of andere factoren die de output zwaar beïnvloeden. Daarnaast blijkt uit de bestudeerde literatuur en jurisprudentie nergens dat Nieuw-Zeeland een streng regime heeft omtrent de aftrek van voorbelasting. Hierbij zou men zelfs kunnen zeggen dat Nieuw-Zeeland vrij soepel is gezien het feit dat er ingewikkelde constructies gecreëerd zijn met fictieve leveringen om maar te zorgen dat publieke lichamen de voorbelasting kunnen aftrekken. Ook kent het een gunstige regeling waarbij de voorbelasting volledig mag worden afgetrokken ondanks dat de belastingplichtige deze aanwendt voor zowel belaste als onbelaste prestaties zolang er onder een bepaald drempelbedrag gebleven wordt.<sup>394</sup>

Gelet op het uiteengezette in deze paragraaf kan niet anders geconcludeerd worden dan dat de hoge C-efficiency van Nieuw-Zeeland hoofdzakelijk gecrediteerd kan worden aan de positieve elementen, oftewel de inrichting van het BTW-systeem. Dit wordt ook beaamd door de OESO zelf in het bijbehorende rapport en wordt ook regelmatig aangehaald in de literatuur.<sup>395</sup>

## **5.2.2. Positieve elementen C-efficiency Nieuw-Zeeland**

Aangezien geconcludeerd is dat de C-efficiency score zuiver is moet deze verklaard kunnen worden door de positieve elementen. Dit betekent dat, gezien de hoge score van Nieuw-Zeeland, de policy gap en de compliance gap bijzonder laag moeten zijn. Alhoewel er niks bekend is over wat de exacte policy gap en compliance gap zijn, kan er wel beargumenteerd worden op basis van de inrichting van het BTW-systeem dat deze laag moet zijn. Wat betreft de policy gap zijn er een aantal elementen geïdentificeerd in paragraaf 2.4.2.1 die geanalyseerd kunnen worden op basis van de GST Act zoals uiteengezet in hoofdstuk 4. Zoals eerder benoemd in paragraaf 2.4.2.2 speelt de compliance gap een ondergeschikte rol, zeker bij ontwikkelde landen zoals Nederland en Nieuw-Zeeland, en is fraude en ontduiking lastig te meten. Hier zal dan ook geen verdere aandacht aan besteed worden.

### **5.2.2.1. Policy Gap Nieuw-Zeeland**

Het eerste element wat eruit springt bij Nieuw-Zeeland is de definitie van belastingplichtige.<sup>396</sup> Nieuw-Zeeland kent een breed begrip van wie er belastingplichtig is. Daarbij komt dat activiteiten van publieke lichamen ook leiden tot belastingplicht omdat deze gelijkgesteld zijn aan de belastbare activiteit. Het belastbare feit in GST Act kent ook een brede formulering waarbij een breed scala aan

---

<sup>393</sup> Nieuw-Zeeland kent geen gunstige regelingen voor het bankenwezen.

<sup>394</sup> Art. 20 (3D) GST Act.

<sup>395</sup> OESO (2020), *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy issues*, p. 53 & Cnossen *International Tax and Public Finance 2022/29*.

<sup>396</sup> Zie paragraaf 4.3.1 & 4.3.2.

leveringen, al dan niet doormiddel van fictieve levering, aangemerkt zijn als belastbaar feit.<sup>397</sup> Met betrekking tot de maatstaf van heffing kent de GST Act een uitgebreid regime waarbij in beginsel aangegrepen wordt bij de vergoeding, waarbij afgeweken wordt naar de open marktwaarde in specifieke situaties zoals de levering tussen verbonden personen.<sup>398</sup> Op het gebied van tarieven is Nieuw-Zeeland één van de weinige landen in de wereld met een BTW-systeem die geen verlaagde tarieven kennen.<sup>399</sup> Nieuw-Zeeland kent enkel een standaardtarief. Wel kent Nieuw-Zeeland een aantal vrijstellingen en een nultarief voor bepaalde leveringen. De GST Act kent slechts een beperkt aantal vrijstellingen waarbij het voornamelijk noodzakelijke vrijstellingen zijn. Denk hierbij aan vrijstellingen voor financiële diensten waarbij het lastig wordt geacht deze in de heffing te betrekken. Ook het nultarief beperkt zich tot hetgeen wat noodzakelijk is zoals de uitvoer van goederen. Samengevat kent de GST Act van Nieuw-Zeeland een brede belastinggrondslag, waarbij ook publieke lichamen belast worden, met een beperkt aantal vrijstellingen en nultarieven waarbij leveringen belast worden tegen één tarief. Het samenspel van deze elementen leidt ertoe dat Nieuw-Zeeland een uitzonderlijk hoge C-efficiency score heeft en wordt in de literatuur alom geprezen voor het maximaliseren van haar BTW-opbrengsten.<sup>400</sup>

### 5.3. Nederland en de C-efficiency

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
	Policy Gap (%)	Rate Gap (%)	Exemption Gap (%)	o/w Imputed Rents (%)	o/w Public Services (%)	o/w Financial Services (%)	Actionable Exemption Gap (C - D - E - F) (%)	Actionable Policy Gap (G+B) (%)	C-efficiency (%)
BE	52,11	11,68	40,43	7,28	25,36	3,99	3,80	15,48	47,79
BG	30,14	3,89	26,25	10,11	15,73	1,75	-1,34	2,55	68,30
DK	40,29	0,75	39,54	7,40	23,92	4,84	3,38	4,13	62,20
EE	36,27	2,69	33,57	6,75	16,67	2,26	7,89	10,58	70,52
LV	42,68	3,09	39,59	9,63	16,65	2,19	11,12	14,21	57,77
LT	32,94	3,43	29,51	4,45	15,06	1,63	8,37	11,80	54,60
LU	38,17	13,85	24,31	8,47	-1,53	-0,17	17,54	31,39	76,28
NL	49,56	9,03	40,53	7,04	25,79	5,77	1,93	10,96	55,91
EU-28	44,69	9,83	34,86	7,91	18,31	2,13	6,51	16,34	55,50

Tabel 5.2. C-efficiency ratio EU-lidstaten 2019.  
(Bron: EC e.a. 2021, VAT gap in the EU: report 2021)

Tabel 5.2 toont een selectie van de C-efficiency van een aantal EU-lidstaten in 2019. Hieruit blijkt dat de C-efficiency van Nederland in 2019 0,56 is.<sup>401</sup> Net zoals voor Nieuw-Zeeland is het van belang uiteen te zetten in hoeverre deze score zuiver is. Hierbij zal net zoals bij Nieuw-Zeeland Vervolgens zal er bij de positieve elementen verder ingegaan worden op de Policy Gap van Nederland die volgt uit het meest recente VAT Gap report.

<sup>397</sup> Zie paragraaf 4.3.3.

<sup>398</sup> Zie paragraaf 4.3.4.

<sup>399</sup> Zie paragraaf 4.3.5.

<sup>400</sup> White & Trombitas 2012, p. 362.

<sup>401</sup> Afgerond op honderdsten.

### 5.3.1. Zuiverheid C-efficiency ratio Nederland

Met betrekking tot crossbordershopping in relatie tot toerisme en afstandsverkopen kan er kort geconcludeerd worden dat dit een verwaarloosbare of geen rol speelt. Nederland is geen klein land/eiland met ruim 17,5 miljoen inwoners wat afhankelijk is van toerisme.<sup>402</sup> Nederland is onderworpen aan dezelfde BTW-richtlijn als Luxemburg waardoor een dergelijke situatie zich door de BTW-richtlijn wijziging van 2015 niet meer voor kan doen.<sup>403</sup> Met betrekking tot financiële dienstverlening is het lastig uitspraken te doen. Voor de Brexit stond London nog bekend als het financiële centrum.<sup>404</sup> Sindsdien zijn een aantal financiële instellingen verhuist naar andere lidstaten waaronder Nederland. Echter zou dit wel het geval zijn dan zou de Nederlandse C-efficiency dus naar beneden bijgesteld moeten worden.<sup>405</sup> Wat wel een rol kan spelen is crossborder-shopping in relatie tot accijnsgoederen. Het is algemeen bekend dat Nederland ten opzichte van haar buurlanden duurdere accijnsgoederen heeft, met name brandstoffen, doordat Nederland over het algemeen hogere accijnzen heeft op deze goederen dan haar buurlanden.<sup>406</sup> In het verleden zijn er Kamervragen gesteld naar aanleiding van een artikel van de BOVAG die stelde dat hiermee honderden miljoenen aan inkomsten verloren gingen.<sup>407</sup> Hierop heeft de staatssecretaris toentertijd geantwoord dat er geen schatting gemaakt wordt van hoeveel er in het buitenland getankt wordt omdat dit simpelweg niet kan.<sup>408</sup> Wel moest de verwachte accijnsopbrengsten met 200 miljoen naar beneden bijgesteld worden op basis van de verkopen van de eerste helft van het jaar. In beginsel zegt dit niet direct iets over de gemiste BTW-inkomsten. Echter is het wel zo dat voor de meest gebruikte brandstoffen de prijs op zijn minst twee keer zoveel accijnzen als BTW bestaat.<sup>409</sup> Dit betekent dat de misgelopen BTW door de accijnsverhogingen ergens in de regio van de 100 miljoen kan liggen. Dit is afgezet tegen de jaarlijkse BTW-opbrengsten marginaal. Rekening houdend met het feit dat er geen buitensporige accijnsverhoging heeft plaatsgevonden van 2013 naar 2019 en het feit dat de meeste Nederlanders niet dicht bij de grens wonen, waardoor het niet financieel en qua tijd rendabel is, acht ik het effect van deze vorm van crossborder-shopping marginaal.<sup>410</sup>

Met betrekking tot de output van Nederland volstaat eenzelfde antwoord als bij Nieuw-Zeeland namelijk dat er geen factoren waren die de output zwaar negatief hebben beïnvloed. Met betrekking tot de aftrek van voorbelasting blijkt uit dat de BTW-richtlijn een regime kent waarbij het voldoen aan materiele voorwaarden al volstaat voor het aftrekrecht.<sup>411</sup> Nederland kent dus geen streng

---

<sup>402</sup> Het aandeel van toerisme in het BBP was in 2019 slechts 4,4% waarvan bijna 2/3 binnenlands toerisme is wat niet meetelt als negatief element. Zie 'Toegevoegde waarde van toerisme in 2021 licht hersteld' cbs.nl.

<sup>403</sup> Overigens behoort Nederland qua standaardtarief tot de middenmoot van de EU waardoor dit ook niet relevant zou zijn.

<sup>404</sup> Sinds de Brexit uitslag is Amsterdam als financieel centrum gestegen van de top 50 naar de 19<sup>de</sup> plek op de Global Financial Centres Index. Zie: 'GFCI 32 Rank' longfinance.net.

<sup>405</sup> Dit is verder niet interessant om te onderzoeken gezien de C-efficiency van Nederland al veel lager is dan Nieuw-Zeeland. Een verdere verlaging betekend alleen maar een verdere bevestiging dat Nieuw-Zeeland een betere inrichting heeft van haar BTW-systeem dan Nederland.

<sup>406</sup> Uit de vergelijkingstool van United Consumers blijkt dat zelfs met de tijdelijke accijnsverlagingen op benzine het goedkoper of nagenoeg even duur is om in Duitsland of België te tanken. Zie 'Brandstofprijzen in Europa' unitedconsumers.com.

<sup>407</sup> *Aanhangsel Handelingen II* 2012/13, nr. 3184.

<sup>408</sup> *Aanhangsel Handelingen II* 2013/14, nr. 38.

<sup>409</sup> Dit is op basis van de huidige benzineprijs waarin de tijdelijke accijnsverlaging al is meegenomen. Kijkende naar de accijns prijzen en gemiddelde brandstofprijzen in 2019 ligt dit aandeel waarschijnlijk nog hoger.

<sup>410</sup> Tussen 2013 en 2019 vond er voornamelijk inflatiecorrectie plaats en komt de totale accijnsverhoging neer op ongeveer 5%. Zie: 'Opbouw brandstofprijzen' unitedconsumers.nl.

<sup>411</sup> Zie paragraaf 3.2.6.

regime omtrent de aftrek van voorbelasting.

Op basis van de analyse in deze paragraaf spelen de negatieve elementen slechts een marginale rol in de C-efficiency score van Nederland. Dit betekent dat de score nagenoeg zuiver is en de verklaring voor het grote verschil tussen Nieuw-Zeeland en Nederland voornamelijk gezocht moet worden door de inrichting van het BTW-systeem in Nederland oftewel de positieve elementen.

### 5.3.2. Positieve elementen Nederland

Een voordeel bij de analyse van de positieve elementen van Nederland is dat buiten het bestuderen van de inrichting van het BTW-systeem deze ook jaarlijks procentueel in kaart gebracht worden in de VAT Gap report van de EU. Buiten de analyse van de systematiek zoals bij Nieuw-Zeeland zal dan ook aandacht besteed worden aan de Policy Gap die volgt uit het rapport van de EU. Hierbij zal ook al kort ingegaan worden op de verschillen met Nieuw-Zeeland. Het VAT Gap Report onderstreept tevens de notie dat de Compliance Gap een verwaarloosbare rol speelt

#### 5.3.2.1. Policy Gap

Nederland kent over het algemeen een breed ondernemersbegrip door de reikwijdte van de economische activiteit die vergelijkbaar is met de reikwijdte van de belastbare activiteit in Nieuw-Zeeland.<sup>412</sup> In tegenstelling tot Nieuw-Zeeland vallen niet alle activiteiten van publieke lichamen binnen de heffing van de BTW.<sup>413</sup> Hetgeen wat wel binnen de heffing valt is voornamelijk vrijgesteld.<sup>414</sup> De maatstaf van heffing grijpt aan bij de vergoeding.<sup>415</sup> Op dit gebied zitten er slechts marginale verschillen tussen de GST Act en de Wet OB. Tot slot kent de Wet OB in tegenstelling tot de GST Act wel een verlaagd tarief voor voornamelijk eerste levensbehoeften zoals voedingsmiddelen.<sup>416</sup>

Het bovenstaande zien we ook terugkomen in de berekende Policy Gap in het VAT Gap report van 2019 zoals geïllustreerd in tabel 5.2. Nederland heeft een Policy Gap van 49,56% en zit hier boven het gemiddelde van de EU-lidstaten van 44,69%. De Policy Gap kan verder onderverdeeld worden in de Rate Gap en de Exemption Gap. De Rate Gap omvat het verlies van BTW-opbrengsten door de toepassing van verscheidene verlaagde tarieven.<sup>417</sup> Voor Nederland is dit 9,03%. De Exemption Gap ziet op het verlies van BTW-opbrengsten door vrijstellingen. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen de verplichte vrijstellingen, o.a. de provisie van publieke goederen en diensten en financiële dienstverlening, en de optionele vrijstellingen die uitgedrukt wordt in de Atonale Exemption Gap oftewel de vrijstellingen die verwijderd kunnen worden uit de nationale wetgeving.<sup>418</sup> Nederland kent een Exemption Gap van 40,53%. Hierbij wordt het leeuwendeel van de Exemption Gap, 25,97%, verklaard door de provisie van publieke goederen en diensten. Slechts 1,93% van de Exemption Gap

---

<sup>412</sup> Zie paragraaf 3.2.1 t/m 3.2.3.

<sup>413</sup> Zie paragraaf 3.2.1.2 en 3.2.1.4.

<sup>414</sup> Zie paragraaf 3.2.5.

<sup>415</sup> Zie paragraaf 3.2.3.

<sup>416</sup> Zie paragraaf 3.2.4.

<sup>417</sup> EC e.a. 2021, *VAT gap in the EU: report 2021*, p. 60.

<sup>418</sup> Ondanks dat deze vrijstellingen nagenoeg gelijk zijn voor de lidstaten hebben ze een verschillende impact op de Policy Gap. Dit komt doordat de consumptiepatronen binnen lidstaten aanzienlijk verschillen. In België en Nederland bestaat de consumptie relatief meer uit die van publieke goederen en diensten waardoor de impact hoger is dan bijvoorbeeld Bulgarije of Litouwen.

van Nederland wordt veroorzaakt door optionele vrijstellingen. Tot slot is er de Actionable Policy Gap. Dit is een combinatie van de Rate Gap en de Actionable Exemption Gap en verklaard hoeveel misgelopen BTW-opbrengsten een lidstaat terug zou kunnen halen door haar BTW-wetgeving te wijzigen. Voor Nederland betekent dit dat er een Gap is van 10,96% die veroorzaakt wordt door de toepassing van een verlaagd tarief en optionele vrijstellingen.

#### **5.4. Aanbevelingen om de prestaties van de Wet OB te verbeteren**

Nu geanalyseerd is wat de C-efficiency ratio van Nieuw-Zeeland zo hoog maakt en waardoor die van Nederland lager uitvalt kunnen er, op basis van de gedane analyses van beide landen, een aantal Policy Gap gerelateerde aanbevelingen opgesteld worden die tot een hogere C-efficiency van Nederland, en dus BTW-opbrengsten uit de Wet OB, moeten leiden. Zoals geschetst in de opzet en afbakening van dit onderzoek worden enkel aanbevelingen gedaan die geen of een beperkte impact hebben op het BTW-systeem zoals we dat binnen de EU kennen. Aanbevelingen met een (x) zijn aanbevelingen die een wijziging van de BTW-richtlijn vereisen. Hierbij zal stilgestaan worden bij wat er veranderd moet worden en de impact hiervan. Aanbevelingen met een (✓) vereisen geen wijziging van de BTW-richtlijn en kunnen dus direct overgenomen worden in de Wet OB. Ook hier zal stilgestaan worden bij de impact van deze aanbevelingen en eventuele neveneffecten. Naast de terugkoppeling met Nieuw-Zeeland zal ook kort worden ingegaan op lidstaten die al vergelijkbare maatregelen genomen hebben in hun BTW-wetgeving.

##### **5.4.1. Publieke lichamen i.c.m. publieke vrijstellingen in de Wet OB (x)**

De eerste aanbeveling gaat om de behandeling van publieke lichamen en in het verlengde daarvan de publieke vrijstellingen. Nederland heeft alleen al op het gebied van publieke vrijstellingen een Policy Gap van 25,79%. Dit is het op één na hoogste percentage van alle lidstaten.<sup>419</sup> Hierbij is nog geen rekening gehouden met hetgeen dat aan opbrengsten verloren wordt door het handelen als overheid op basis van artikel 13 van de BTW-richtlijn en artikel 7 lid 3 Wet OB. In 2011 heeft Copenhagen Economics een onderzoek gepubliceerd waarin uitgebreid onderzoek is gedaan naar de behandeling van publieke lichamen en de vrijstellingen voor publieke goederen en diensten.<sup>420</sup> Mijn aanbevelingen sluiten aan bij hetgeen geconcludeerd is in het onderzoek en ik zal dan ook een summiere samenvatting hiervan geven.

In opdracht van de EC heeft Copenhagen Economics samen met KPMG onderzoek gedaan naar de behandeling van publieke lichamen en publieke vrijstellingen in de BTW-richtlijn. Hierbij heeft het een aantal problemen geïdentificeerd waaronder het gebrek aan neutraliteit door 'self-supply bias' en cascade effecten.<sup>421</sup> Om deze problematiek te verhelpen heeft het een aantal mogelijke oplossingen geïdentificeerd:<sup>422</sup>

1. Volledige belastingmodel;
2. Compensatie systeem;
3. Publieke lichamen behandelen als belastingplichtige met bepaalde vrijstellingen;

---

<sup>419</sup> Enkel Ierland kent een hoger percentage met 27,85%.

<sup>420</sup> Copenhagen Economics 2011.

<sup>421</sup> Copenhagen Economics 2011, p. 36. 'Self-supply bias' houdt in dat publieke lichamen liever zelf bepaalde diensten of leveringen verrichten omdat ze anders te maken krijgen met voorbelasting die niet kan worden afgetrokken.

<sup>422</sup> Copenhagen Economics 2011, p. 151.

#### 4. Publieke lichamen behandelen als belastingplichtige met een optie tot belaste leveringen.

Bij het volledige belastingmodel worden publieke lichamen volledig betrokken in de heffing van een BTW-systeem. Hierbij zijn er geen publieke vrijstellingen voor de levering van publieke goederen. De GST Act van Nieuw-Zeeland komt het dichtst bij het volledige belastingmodel en wordt in de literatuur beschouwd als het beste alternatief voor de huidige behandeling van publieke lichamen en -vrijstellingen.<sup>423</sup> Dit concept brengt wel een probleem met zich mee. In bepaalde situaties is het lastig te bepalen wat de tegenprestatie is omdat er een vergoeding ontbreekt of omdat de vergoeding geen verband houdt met de geleverde prestaties.<sup>424</sup> Nieuw-Zeeland lost dit op doormiddel van fictieve leveringen.<sup>425</sup>

Copenhagen Economics maakt onderscheid tussen twee soorten van het volledige belastingmodel. De eerste variant betreft alle leveringen van publieke lichamen in de heffing van het BTW-systeem ongeacht of er een tegenprestatie, ofwel vergoeding, aanwezig is.<sup>426</sup> Dit is vergelijkbaar met de behandeling van publieke lichamen in de GST Act. De tweede variant ziet erop dat enkel leveringen door publieke lichamen in de heffing worden betrokken indien er een expliciete vergoeding voor in rekening wordt gebracht. Copenhagen Economics onderzocht enkel de laatste variant omdat het van mening was dat de eerste variant een inbreuk vormt op het fundament van het BTW-systeem in de EU.<sup>427</sup> Deze mening deel ik gezien een fundamenteel onderdeel van het BTW-systeem van de EU is dat sprake moet zijn van een levering onder bezwarende titel. Hiervan kan geen sprake zijn bij het ontbreken van een tegenprestatie, ofwel een vergoeding. Dit sluit verder ook goed aan op de gestelde afbakening dat de aanbevelingen zo min mogelijk afbreuk moeten doen aan het huidige BTW-systeem. Copenhagen Economics komt uiteindelijk tot de conclusie dat een volledig belastingmodel, vergelijkbaar maar niet identiek aan de behandeling van publieke lichamen in de GST Act, de beste optie is voor de gestelde problematiek.<sup>428</sup>

Uit het VAT Gap report bleek al dat er veel te winnen valt voor Nederland op het gebied van belastingopbrengsten. Immers, uit tabel 5.2 blijkt dat 25,79% van de Exemption Gap veroorzaakt wordt door enkel vrijstellingen van publieke goederen. Uit het onderzoek van Copenhagen Economics blijkt ook dat onder het onderzochte volledige belastingmodel er extra BTW-opbrengsten gegenereerd worden voor de EU-lidstaten.<sup>429</sup> De impact hiervan komt ook naar voren indien men het volledige belastingmodel budget neutraal wil invoeren. In dit geval kan het standaardtarief gemiddeld genomen met 19% verlaagd worden.<sup>430</sup> Voor Nederland zou dit betekenen dat het standaardtarief verlaagd wordt naar 17%. Dit is echter genomen op basis van het gemiddelde van de EU. Zowel uit het VAT Gap report in figuur x en het onderzoek van Copenhagen Economics blijkt dat er in Nederland relatief veel publieke goederen worden geconsumeerd. Het is dan ook aannemelijk dat de impact op Nederland groter is dan gemiddeld.

---

<sup>423</sup> Zie bijvoorbeeld: Henkow 2013, p. 137 en White & Trombitas 2012, p. 362-363.

<sup>424</sup> Copenhagen Economics 2011, p. 107.

<sup>425</sup> Zie paragraaf 4.3.2.

<sup>426</sup> Copenhagen Economics 2011, p. 22. Hierbij moet wel opgemerkt dat hier enkel bedoeld wordt een vergoeding waarbij voldaan wordt aan de bezwarende titel.

<sup>427</sup> Copenhagen Economics 2011, p. 22.

<sup>428</sup> Copenhagen Economics 2011, p. 22.

<sup>429</sup> Copenhagen Economics 2011, p. 157. Zie Copenhagen Economics 2011, p.158 tabel 4.4 wat de gevolgen zijn voor specifieke sectoren binnen de EU.

<sup>430</sup> Copenhagen Economics 2011, p. 164. Pagina 164.



Mijns inziens moet de BTW-richtlijn aangepast worden conform het onderzochte volledige belastingmodel van Copenhagen Economics dat vergelijkbaar is met de behandeling van publieke lichamen in de GST Act. Het vormt slechts in mindere mate een inbreuk op het ontwikkelde BTW-systeem. Immers, publieke lichamen zijn onder bepaalde situaties nu al belastingplichtig waarbij niet altijd een vrijstelling van toepassing is. Met de wijziging van de BTW-richtlijn wordt Nederland in staat gesteld de Wet OB aan te passen.

#### **5.4.2. Overige vrijstellingen in de Wet OB (✓)**

Naast de vrijstelling voor publieke goederen zijn er ook nog andere vrijstellingen die bijdragen aan de Exemption Gap. Ruim 25% van de Exemption Gap wordt veroorzaakt door de vrijstellingen op financiële diensten en de verhuur van vastgoed (voornamelijk aan particulieren). De GST Act kent op dit gebied vergelijkbare vrijstellingen en gezien de complexiteit die bij deze materie komt kijken is het mijns inziens onverstandig hiervoor enige wijziging aan te bevelen. Dit rest enkel de Actionable Exemption Gap, ofwel de vrijstellingen waaraan Nederland zelf invulling kan geven in de Wet OB. Gezien de impact hiervan gering is, 1,93%, volstaat mijns inziens de aanbeveling dat deze beperkt moeten worden tot zo ver mogelijk is, zonder hierbij specifiek op in te gaan om welke vrijstellingen het gaat.

#### **5.4.3. Tarieven in de Wet OB (✓)**

Met betrekking tot tarieven zit Nederland enkel vast aan de minimumtarieven die gesteld zijn in de BTW-richtlijn. Om de C-efficiency, en dus de belastingopbrengsten, te vergroten is dan ook het advies over te stappen op stelsel met enkel een algemeen tarief zoals de GST Act heeft. Naast het feit dat dit meer belastingopbrengsten genereert kunnen hier ook beter de beoogde doelen nagestreefd worden.

Verlaagde tarieven worden in een BTW-systeem geïntroduceerd om een bepaald doel te bewerkstelligen. Een vaak voorkomend doel is het tegemoetkomen van lagere inkomens. Daarnaast wordt het ook gebruikt om consumptie van bepaalde producten extra te stimuleren en dus het gedrag van de consument te beïnvloeden. Dit is bijvoorbeeld het geval bij het nultarief op groente en fruit dat is aangehaald bij de probleemstelling.<sup>431</sup> Het achterliggende idee hierbij is dat indien groente en fruit goedkoper wordt de consument hier meer van zal consumeren en dus gezonder zal gaan eten.

Uit de literatuur blijkt echter dat een verlaagd tarief niet het (meest) geschikte instrument is om herverdelings- en consumptiedoelen na te streven.<sup>432</sup> Bij het verlaagde tarief is het ten eerste de vraag in hoeverre het voordeel bij de consument komt te liggen. Doordat de ondernemer de belastingplichtige is maar de consument de belasting draagt is de effectiviteit van een verlaagd tarief afhankelijk van in hoeverre de belastingplichtige dit doorberekent in de prijs. Immers, een belastingplichtige kan het volledige voordeel voor zichzelf houden bij een tariefsverlaging door de prijzen van zijn producten niet te verlagen terwijl er wel minder belasting over hoeft afgedragen te worden. Uit de literatuur blijkt dat een groot gedeelte van het tarief voordeel niet ten goede komt

---

<sup>431</sup> Voor de werking van een nultarief kan aangesloten worden voor dezelfde literatuur als het verlaagde tarief gezien een nultarief in de BTW-richtlijn eenzelfde effect bewerkstelligd op de prijs als een verlaagd tarief.

<sup>432</sup> Zie Binder 2021, p. 64 en al daar aangehaalde literatuur. Eenzelfde conclusie kwam ook uit het onderzoek van Nieuw-Zeeland bij de introductie van de GST Act, zie: Stephens, Fiscal Studies 1993/14.

van consument. Het tarief voordeel kan variëren van iets meer dan 50% tot zelfs slechts 30% en soms zelfs nihil voor de uiteindelijke consument.<sup>433</sup> In het geval van groente en fruit speelt, naast de doorberekening, ook de elasticiteit van het product een rol. Van der Wulp beargumenteert mijns inziens terecht dat de prijselasticiteit van groente en fruit ook een rol speelt.<sup>434</sup> Voor groente en fruit geldt een prijselasticiteit van 0,5 dat betekent dat indien de prijs van groente en fruit met 10% daalt de vraag naar deze producten met 5% toeneemt. Daarnaast kan ook nog beargumenteerd worden dat goedkoper groente en fruit niet per se leidt tot gezondere consumptie. Immers, in hoeverre is groente en fruit een substituuut van ongezond eten? En indien ongezond eten net zo goedkoop of goedkoper is, is het nog maar de vraag of een prijsverlaging een gezondere consumptie te weeg brengt. Uit onderzoek is gebleken dat de invoering van een BTW-systeem met meerdere tarieven alleen al kan leiden tot het mislopen van 22% van de BTW-opbrengsten.<sup>435</sup>

Hetgeen wat eerder naar voren kwam bij de invoering van de GST Act, is ook een unanieme conclusie uit de literatuur.<sup>436</sup> Voor herverdelingsdoeleinden, maar ook andere doeleinden zoals met groente en fruit, zijn er betere middelen beschikbaar.<sup>437</sup> Dit geldt in het bijzonder voor ontwikkelde landen die beschikken over een uitgebreid scala aan directe (fiscale) instrumenten waarmee deze doelen nagestreefd kunnen worden.<sup>438</sup> Mijns inziens valt Nederland zeker binnen die categorie. Ter illustratie is een veelvuldig terugkomend argument dat herverdelingsdoelen beter bewerkstelligd kunnen worden door bijvoorbeeld inkomensafhankelijke subsidies of toeslagen.<sup>439</sup> Met het oog op groente en fruit werpt Cnossen bijvoorbeeld op dat het efficiënter is om schadelijke consumptie te ontmoedigen doormiddel van voorlichting, regelgeving en verstrekking in natura.<sup>440</sup> Daarnaast blijkt uit het onderzoek bij de invoering van de GST Act dat verlaagde tarieven tot een situatie kunnen leiden waarbij hogere inkomens meer profiteren van een verlaagd tarief dan lagere inkomens omdat ze simpelweg meer (kunnen) consumeren.<sup>441</sup> Een BTW-systeem moet naar mijn mening maar voor één ding gebruikt worden: het vergaren van belastinginkomsten. Beleidsdoelen kunnen, met de vergaarde belastinginkomsten, vervolgens op een efficiëntere manier nagestreefd worden via andere instrumenten. Naar mijn mening moet het verlaagde tarief in de Wet OB dan ook geschrapt worden zodat enkel het algemene tarief van 21% van toepassing is.

Als we kijken naar het VAT Gap rapportage in tabel 5.1 zien we dat het verlaagde tarief voor Nederland ertoe leidt dat er bijna 10% aan belastinginkomsten wordt misgelopen. Met uitzondering van Luxemburg en Litouwen hebben de landen in de tabel allemaal een hogere C-efficiency ratio mede doordat ze een beperkt, of in het geval van Denemarken, geen verlaagd tarief kennen.<sup>442</sup> De impact van een afschaffing van het verlaagde tarief is dan ook groot.

---

<sup>433</sup> Zie bijvoorbeeld: Binder 2021, p.21 en Benedek e,a, *International Tax and Public Finance* 2020.

<sup>434</sup> Wulp 2022.

<sup>435</sup> Binder 2021, p. 22.

<sup>436</sup> Zie paragraaf 4.1.

<sup>437</sup> Binder 2021, p. 64 en al daar aangehaalde literatuur.

<sup>438</sup> Keen 2013, p. 11.

<sup>439</sup> Een goed voorbeeld hiervan in Nederland is het afstappen van het tijdelijke verlaagde tarief voor gas en in plaats daarvan het compenseren van huishoudens.

<sup>440</sup> Cnossen 2021.

<sup>441</sup> Zie paragraaf 4.1.

<sup>442</sup> Voor Luxemburg is reeds uitgebreid verklaard dat de oorsprong van de hoge C-efficiency ratio niet in de inrichting van het BTW-systeem ligt. Voor Litouwen, en de meeste andere Oost-Europese landen geldt dat de Compliance Gap, soms ingeschat op meer dan 20%, ervoor zorgt dat de C-efficiency relatief laag ondanks de inrichting van het BTW-systeem.

Tot slot is het nog van belang kort stil te staan hoe het verlaagde tarief afgeschaft moet worden. Immers, het afschaffen van het verlaagde tarief zorgt ervoor dat het tarief dat drukt op bepaalde goederen meer dan verdubbeld. Ik ben van mening dat dit het beste stapsgewijs plaats moet vinden. Dat wil zeggen, zoals Nieuw-Zeeland ook met haar standaardtarief heeft gedaan, in kleine stappen het verlaagd tarief ophogen. Hierbij kan het Centraal Planbureau in kaart brengen wat de additionele opbrengsten zijn per verhoging en welke maatregelen genomen moeten worden om eventueel lagere inkomens te ontlasten. Deze maatregelen zullen dan het jaar voor de verhoging ingevoerd moeten worden zodat consumenten in staat worden gesteld om erop te kunnen anticiperen. Hierbij wordt het verlaagde tarief net zo lang verhoogd totdat het nog enkele procenten verwijderd is van het standaardtarief. De laatste stap zou dan het volledig afschaffen van het verlaagde tarief zijn.

## 6. Conclusie

In dit onderzoek heb ervoor gekozen een aantal prestatie maatstaven te behandelen die de prestaties van een BTW-systeem weergeven om antwoord te geven op de volgende onderzoeksvraag:

*'In hoeverre kan Nederland, door te kijken naar beter presterende BTW-systemen, de prestaties van de Wet OB verbeteren?'*

Na getoetst te hebben aan de gekozen maatstaven ben ik tot een drietal aanbevelingen gekomen die als volgt samengevat kunnen worden:

1. De BTW-richtlijn moet gewijzigd worden zodat publieke lichamen, conform het onderzoek van Copenhagen Economics, belastingplichtig wordt voor zover een vergoeding tegen bezwarende titel in rekening wordt gebracht en er geen publieke vrijstellingen van toepassing zijn op de leveringen van publieke lichamen.
2. Nederland moet zoveel mogelijk de overige vrijstellingen, de Actionable Exemption Gap, beperken.
3. Het verlaagde tarief moet stapsgewijs worden verhoogd totdat deze bijna gelijk is aan het standaardtarief. Dan kan deze afgeschaft worden. Eventuele beleidsdoelen moeten nagestreefd worden buiten de Wet OB gezien hiervoor efficiëntere en effectievere directe (fiscale) instrumenten voor zijn zoals subsidies en toeslagen.

De prestatie maatstaven die ik gebruikt heb om tot deze aanbevelingen te komen zijn de C-efficiency ratio analyse en de micro analyse. De C-efficiency ratio analyse zet de daadwerkelijke BTW-opbrengsten van een land af tegen de potentiële BTW-opbrengsten. De potentiële BTW-opbrengsten worden bepaald door de finale consumptie van een land te vermenigvuldigen met het standaard BTW-tarief van datzelfde land. De C-efficiency ratio bestaat uit positieve en negatieve elementen. Positieve elementen zijn elementen die daadwerkelijk wat over de inrichting van het BTW-systeem zeggen, de Policy Gap en Compliance Gap, terwijl negatieve elementen juist een vertekenend beeld opgeven. Beide vormen van elementen zijn verder uitgediept doormiddel van een micro analyse waarbij ik in de literatuur en wetgeving gezocht heb naar verdere verklaringen voor de gevonden resultaten uit de C-efficiency ratio analyse.

Als referentieland heb ik uiteindelijk gekozen voor Nieuw-Zeeland. Nieuw-Zeeland bezit de hoogste C-efficiency ratio van alle OESO-landen en scoort ruim 30% beter dan Nederland. Door een micro analyse toe te passen op de BTW-richtlijn, de Wet OB en de GST Act ben ik tot de conclusie gekomen dat dit verschil hoofdzakelijk toegedicht kan worden aan een verschil in Policy Gap. De Policy Gap gaat in op de beleidsmatige inrichting van een BTW-systeem zoals wie belastingplichtig is, maatstaf van heffing en tarieven.

De hogere C-efficiency van Nieuw-Zeeland, ten opzichte van Nederland, kan op basis van mijn analyse en op basis van geraadpleegde literatuur toegedicht worden aan een bredere toekenning aan het begrip belastingplichtige, een beperkt aantal vrijstellingen en het hebben van een uniform tarief. Tot slot heb ik deze analyse gebruikt om tot mijn aanbevelingen te komen waarbij literatuur geraadpleegd is om deze aanbevelingen te onderbouwen en eventuele suggesties te doen om bepaalde beleidsmatige doelen via andere wegen te bewerkstelligen.

## Literatuur- en Jurisprudentielijst

### Literatuur:

#### **Aujean, Jenkins & Poddar, *VAT Monitor* 1999/10**

M. Augean, P. Jenkins & S. Poddar, 'A new approach to public sector bodies', *VAT Monitor* 1999/10, nr. 4, p. 144-149.

#### **Adams, *The Quarterly Journal of Economics* 1921/35**

T.S. Adams, 'Fundamental Problems of Federal Income Taxation', *The Quarterly Journal of Economics* 1921/34, nr. 4, p. 527-556.

#### **Benedek e.a. *International Tax and Public Finance* 2020**

D. Benedenk, R.A. De Mooij, M. Keen & P. Wingender, 'Varities of VAT pass through'

#### **Berkhuizen, *WFR* 2018/49**

P. Berkhuizen, 'Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed Kozuba-arrest op vernieuwbouw', *WFR* 2018/49, afl. 7230, p. 345-352.

#### **Bijl, *NtFR* 2021/2711**

J.B.O. Bijl, 'Alternatieven voor een laag btw-tarief op groenten en fruit (of btw als psychologisch steuntje in de rug)', *NtFR* 2021/2711, afl. 33-34, p. 1.

#### **Binder 2021**

E. Binder, *VAT gap, reduced VAT rates and their impact on compliance costs for businesses and on consumers* 2021 (Onderzoeksrapport voor het Europees Parlement), Brussels: Europese Unie 2021.

#### **Van Brederode 2021**

R. F. van Brederode, *Virtues and Fallacies of VAT: An Evaluation after 50 years*, Alphen aan den Rijn/Frederick: Kluwer Law International 2021.

#### **Broad & Bacica 1985**

A. Broad & L. Bacica, *The incidence of indirect taxes vol.2: Supporting Documentation and Tables for New Zealand*, Wellington: Institute of Policy Studies Victoria University 1986.

#### **Brondolo 2017**

J. Brondolo, *Collecting Taxes during an Economic Crisis: Challenges and Policy Options (IMF Staff Position Note)*, Washington D.C.: International Monetary Fund 2009, doi:10.5089/9781462339440.004.

#### **Clews 2019**

G. Clews, 'New Zealand', in S. Whitehead, *Tax Disputes and Litigation Review*, Londen: Law Business Research Ltd 2019.

#### **Cnossen 2021**

S. Cnossen, *Verlaag btw-tarief groenten en fruit niet* (opinieartikel), 24 maart 2021, [mejudice.nl/artikelen/detail/verlaag-bwtarief-groeten-en-fruit-niet](https://mejudice.nl/artikelen/detail/verlaag-bwtarief-groeten-en-fruit-niet).

#### **Cnossen *International Tax and Public Finance* 2022/29**

S. Cnossen, 'The C-inefficiency of the EU-VAT and what can be done about it', *International Tax and Public Finance* 2022/29, volume 29 issue 1, p. 215-236, doi:10.1007/s10797-021-09683-0.

#### **Copenhagen Economics 2011**

Copenhagen Economics, *VAT in the public sector and exemptions in the public interest: Final report for Taxud/2009/DE/316* (definitief rapport met aanbevelingen), Kopenhagen: Copenhagen Economics 2011, [copenhageneconomics.com/publication/vat-in-the-public-sector-and-exemptions-in-the-public-interest](https://copenhageneconomics.com/publication/vat-in-the-public-sector-and-exemptions-in-the-public-interest).

#### **Due, *Canadian Tax Journal* 1956/4**

J.F. Due, 'The Wholesale Sales Tax in New Zealand', *Canadian Tax Journal* 1956/4, nr. 5, p. 351-355.

#### **Duinker & Dijkstra, *BTW-bulletin* 2016/56**

I. Duinker & K. Dijkstra, 'Teleurstellende inbreukprocedure inzake de Nederlandse sportvrijstelling', *BTW-bulletin* 2016/56, afl. 7-8, p. 1.

#### **Van Doesum e.a. 2020**

A. van Doesum e.a., *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn/Frederick: Kluwer Law International 2020.

#### **Van Doesum & Nellen 2021**

A. van Doesum & F. Nellen, *VAT in a Day: a Concise Overview of the EU VAT system*, Maastricht: Fonds indirect Tax 2021.

#### **Ebrill e.a. 2001**

L. Ebrill e.a., *The modern VAT*, Washington D.C.: International Monetary Fund 2001.

#### **EC e.a. 2008**

EC e.a., *System of National accounts*, New York 2009.

#### **EC e.a. 2020, *Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member states: 2020 final report***

European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Śmietanka, A., Bonch-Osmolovskiy, M., *Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: 2020 final report*, Poniatowski, G.(editor), Publications Office, 2020, doi:10.2778/2517.

### **EC e.a. 2021, VAT gap in the EU: report 2021**

European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., *VAT gap in the EU: report 2021*, Luxemburg: Publications Office of the European Union, 2020, doi:10.2778/447556.

### **Future of Tax Final Report Volume I: recommendations 2019**

*Future of Tax Final Report Volume I: recommendations* (definitieve rapport van de TWG met aanbevelingen om het Nieuw-Zeelandse belastingstelsel te verbeteren), Nieuw-Zeeland: the Tax Working Group 2019, [taxworkinggroup.govt.nz/resources/future-tax-final-report.html](http://taxworkinggroup.govt.nz/resources/future-tax-final-report.html).

### **Gendron 2021**

P-P. Gendron, 'Revenue Performance', in: F. van Brederode, *Virtues and Fallacies of VAT: An Evaluation after 50 years*, Alphen aan den Rijn/Frederick: Kluwer Law International 2021.

### **Heijnen 2018**

B. Heijnen, *Niet-betaling in de btw over oninbare vorderingen en onbetaalde schulden in de Europese en Nederlandse btw*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

### **Henkow 2013**

O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2013.

### **Van Hilten & Van Kesteren 2020**

M. van Hilten & H. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

### **Hutton 2017**

E. Hutton, *The Revenue Administration-Gap Analysis Program: Model and Methodology, or Value-Added Tax Gap Estimation*, Technical Notes and Manuals, Washington D.C.: International Monetary Fund 2017.

### **Keen 2013**

M. Keen, *The Anatomy of the VAT (IMF Working Papers volume 2013: issue 111.)*, Washington D.C.: International Monetary Fund 2013, doi:10.5089/9781484330586.001.

### **McKenzie 2017**

A. McKenzie, *GST – A Practical Guide*, Nieuw-Zeeland: CCH New Zealand Limited 2017.

### **OESO 2012, Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration issues**

OESO, *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, Parijs: OECD publishing 2012, doi:10.1787/ctt-2012-en.

**OESO 2020, *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration issues***

OESO, *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, Parijs: OECD publishing 2020, doi:10.1787/152def2d-en.

**OESO 2022, "Country statistical profile: New Zealand 2022/2"**

OESO, "Country statistical profile: New Zealand 2022/2", in *Country statistical profiles: Key tables from OECD*, Parijs: OECD Publishing 2022, <https://doi.org/10.1787/fbdbf3b0-en>.

**Reports of the Sub-Groups A, B and C 1962**

'Reports of the Sub-Groups A, B and C,' in: *The EEC Reports on Tax Harmonisation*, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation 1963.

**Von Siemens 1920**

C.F. von Siemens, *Veredelte Umsatzsteuer*, Siemensstadt 1920.

**Spiessens, WFR 2019/119**

A.E. Spiessens, 'Belaste handelingen en de maatstaf van heffing voor de btw bij prestaties over en weer', *WFR* 2019/119, afl. 7290, p. 712-720.

**Starkenburg, BtwBrief 2022/2**

R. Starkenburg, 'HvJ verduidelijkt Cilfit-criteria en introduceert motiveringsplicht bij niet-verwijzen', *BtwBrief* 2022/2, afl. 1, p. 8-12.

**Stephens, Fiscal Studies 1993/14**

R. Stephens, 'Radical Tax Reform in New Zealand', *Fiscal Studies* 1993/14, nr. 3, p. 45-63.

**Taxing financial services 2018**

*Taxing financial services* (discussiepaper voor sessie 11 van de TWG opgesteld door het departement van de IR en Treasury), juni 2018, [taxworkinggroup.govt.nz/key-documents.html](http://taxworkinggroup.govt.nz/key-documents.html).

**TIB 1995**

Tax Information Bulletin, Vol 7, Nr. 6 (December 1995), [taxtechnical.ird.govt.nz/tib/volume-07---1995-1996/tib-vol7-no6](http://taxtechnical.ird.govt.nz/tib/volume-07---1995-1996/tib-vol7-no6).

**TWG Government response table 2019**

*TWG Government response table* 2019, [beehive.govt.nz/release/govt-responds-tax-working-group-report](http://beehive.govt.nz/release/govt-responds-tax-working-group-report).



**Ueda 2017**

J. Ueda, *The Evolution of Potential VAT Revenues and C-efficiency in Advanced Economies (IMF Working papers volume 2017: issue 158)*, Washington D.C.: International Monetary Fund 2017, doi:10.5089/9781484305874.001.

**Wells & Fraser 1986**

G. Wells & K. Fraser, *The tax switch and the CPI: An Occasional Paper*, Wellington: Institute of Policy Studies Victoria University 1986.

**White & Trombitas 2012**

D.I. White & Trombitas, 'New Zealand', in: T. Ecker, M. Lang & I. Lejeune, *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2012.

**White 2021**

D. White, 'The New Zealand Broad-Based, Uniform-Rate GST: Virtue or Fallacy?', in: F. van Brederode, *Virtues and Fallacies of VAT: An Evaluation after 50 years*, Alphen aan den Rijn/Frederick: Kluwer Law International 2021.

**Wolf, NTFR 2022/1296**

R.A. Wolf, 'Verhoogde emoties rondom btw-tarieven', *NTFR 2022/1296*, afl. 13.

**Wolters 1962**

J.B. Wolters, *Bijdragen en Mededelingen van het Historisch Genootschap. Deel 76*, Groningen 1962.

**Wulp, WFR 2019/141**

M.D.J. van der Wulp, 'De vergoeding in de weegschaal gewogen en te licht bevonden', *WFR 2019/141*, afl. 7294, p. 847-856.

**Wulp 2022**

M. van der Wulp, *Nul procent BTW op groente & fruit: een nogal ongezonder plan* (opinieartikel), 17 juni 2022, thefloris.nl/opinie/artikelen/een-nogal-ongezond-plan.

**Jurisprudentie:**

**ERHM:**

EHRM 8 april 2014, ECLI:CE:ECHR:2014:0408JUD001712009, *NJB* 2014/1513 (*Dhabbi vs. Italië*)

**Hof van Justitie:**

HvJ EG 20 mei 1976, C-111/75, ECLI:EU:C:1976:68 (*Mazzalai/Ferrovial del Renon*)

HvJ EG 19 januari 1982, C-8/81, ECLI:EU:C:1982:7 (*Ursula Becker*)

HvJ EG 1 april 1982, C-89/81, ECLI:EU:C:1982:121 (*Hong Kong Trade Development Council*)

HvJ EG 6 oktober 1982, C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335 (*CILFIT*)

HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*)

HvJ EG 26 maart 1987, C-235/85, ECLI:EU:C:1987:161 (*Commissie Nederland*)

HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87, ECLI:EU:C:1989:246 (*SUFA*)

HvJ EG 17 oktober 1989, C-231/87, ECLI:EU:C:1989:381 (*Carpaneto Piacentino*)

HvJ EU 14 december 2000, C-446/98, ECLI:EU:C:2000:691 (*Câmara Municipal do Porto*)

HvJ EU 5 oktober 2004, C-397/01 t/m C-403/01, ECLI:EU:C:2004:584 (*Pfeiffer e.a.*)

HvJ EU 29 april 2004, C-152/02, ECLI:EU:C:2004:268 (*Terra Baubedarf*)

HvJ EU 26 mei 2005, nr. C-465/03, ECLI:EU:C:2005:320 (*Kretztechnik*)

HvJ EU 23 maart 2006, C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196 (*FCE Bank*)

HvJ EU 30 maart 2006, nr. C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214 (*Uudenkaupungin Kaupunki*)

HvJ EU 26 juni 2007, C-284/04, ECLI:EU:C:2007:381 (*T-Mobile Austria*)

HvJ EU 18 oktober 2007, C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615 (*Van der Steen*)

HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166 (*Securenta*)

HvJ EU 16 september 2008, C-288/07, ECLI:EU:C:2008:505 (*Isle of Wight Council*)

HvJ EU 6 oktober 2009, C-267/08, ECLI:EU:C:2009:619 (*SPÖ*)

HvJ EU 15 september 2011, C-180/10 & C-181/10, ECLI:EU:C:2011:589 (*Slaby & Kuc*)

HvJ EU 13 juni 2013, C-62/12, ECLI:EU:C:2013:391 (*Kostov*)

HvJ EU 28 november 2013, C-319/12, ECLI:EU:C:2013:778 (*MDDP*)

HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14 & C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496 (*Larentia + Minerva & Marenave Schiffahrt*)

HvJ EU 9 september 2015, C-72/14 & C-197/14, ECLI:EU:C:2015:564 (*X & Van Dijk*)

HvJ EU 12 mei 2016, C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334 (*Gemeente Borsele*)

HvJ EU 15 september 2016, C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691 (*Senatex*)

HvJ EU 19 oktober 2017, C-101/16, ECLI:EU:C:2017:775 (*Paper Consult*)

HvJ EU 13 juni 2019, C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490 (*IO*)

HvJ EU 6 oktober 2021, C-561/19, ECLI:EU:C:2021:799 (*Consorzio Italian Management*)

HvJ EU 21 oktober 2021, nr. C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870 (*Wilo Salmson France*)

HvJ EU 11 november 2021, nr. C-281/20, ECLI:EU:C:2021:910 (*Ferimet*)

HvJ EU 9 december 2021, nr. C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989 (*Kemwater ProChemie*)

#### **Hoge Raad:**

HR 2 juni 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625

HR 10 augustus 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ3758 43 169

HR 27 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:744.

#### **Jurisprudentie Nieuw-Zeeland:**

Databank Systems Ltd v C of IR (1987) 9 NZTC 6,213 op 6,223

Case M108 (1990) op 2,687

Allen Yacht Charters Ltd v C of IR (1994) 16 NZTC 11270 op 11274-11275

The Trustee, Executors and Agency Co New Zealand v C of IR (1997) 18 NZTC & Taupo Ika Nui Body Corporate v C of IR (1997) 18 NZTC 13,147

C of IR v New Zealand Refining Co Ltd (1997) (CA) at 13,193 & The Trustee, Executors and Agency Co New Zealand Ltd v C of IR (1997) op 13,085

C of IR v New Zealand Refining Co Ltd (1997) (CA) at 13,191

Belton v C of IR (1997) 18 NZTC 13403 op 13406

Case T11 (1997) 18 NZTC 8,064

Case T35 (1997) 18 NZTC 8,235 op 8,240

Glennharrow Holdings Ltd v C of IR (2009) 24 NZTC 23,236; [2008] NZSC 116 op [43]

**Kamerstukken:**

Kamerstukken II 2020/21, 35788, nr. 77

Kamerstukken II 2020/21, 31532, nr. 275

Kamerstukken II 2021/22, 35925, nr. 1

Kamerstukken II 2021/22, 36120, nr. 1

Kamerstukken II 2022/23, 36200, nr. 2