

J. REUGEBRINK:  
 OMZETBELASTING EN E.E.G., ASPEC-  
 TEN VAN EEN BELASTING OVER DE  
 TOEGEVOEGDE WAARDE

uitgave: N.V. Uitgeversmaatschappij Æ. E. Kluwer, Deventer. Prijs f 7,50, 98 blz.

door Drs. W. v. d. Vlerk

Het lijkt nuttig dit boek in dit tijdschrift te bespreken; het onderwerp dat er in behandeld wordt is niet alleen actueel, maar verdient naar mijn overtuiging ook de nadrukkelijke aandacht van de accountants.

De invoering van een belasting over de toegevoegde waarde (B.T.W.), welke variant van het stelsel tenslotte ook gekozen wordt, brengt nl. een aantal problemen mee, onder andere op administratief- en bedrijfseconomisch gebied, waarbij het deskundig oordeel van de accountant niet gemist kan worden.

Bij vele accountants is het terrein van de omzetbelasting echter min of meer onderontwikkeld gebied, waardoor het gevaar dreigt dat in de discussies rond de B.T.W. de bedrijfseconomische- en administratief-technische aspecten, die bij de keuze van een variant mede in het geding zijn, onvoldoende aandacht krijgen. Het boek van R(eugebrink) biedt naar mijn oordeel een goede gelegenheid kennis te nemen van de hoofdproblemen die er rond de B.T.W. liggen; het is beknopt van inhoud (85 blz.), logisch van opzet en goed leesbaar. En wat ook belangrijk is, het bevat een behoorlijke literatuur-opgave en een zaakregister. De belangrijkste hoofdstukken zijn wel het eerste en het laatste.

De doelstellingen van het Verdrag van Rome mogen bekend verondersteld worden. In het inleidende hoofdstuk merkt R. op dat het verdrag in art. 99 uitgaat van een verplichting tot harmonisatie van de omzetbelastingstelsels in de lidstaten en dat het verdrag de Commissie slechts opdraagt te onderzoeken op welke wijze dit tot stand zal moeten worden gebracht.

Onder harmonisatie met betrekking tot de omzetbelasting verstaat R. een op zodanige wijze aanpassen van de nationale wetgevingen op dat gebied, dat de doeleinden van het verdrag van Rome zo goed mogelijk tot hun recht komen. Het centrale thema van deze doelstellingen is wel het scheppen van een gemeenschappelijke markt met zuivere concurrentieverhoudingen.

Verskillende problemen die zich hierbij voordoen worden in het inleidende hoofdstuk besproken. Vrijwel algemeen is men ervan overtuigd dat, voor het bestaan van een gemeenschappelijke markt met zuivere concurrentieverhoudingen, de lidstaten een neutraalwerkende omzetbelasting moeten hebben, waarbij volkomen neutraliteit overigens een wensdroom is, zoals ook R. terecht opmerkt.

Over het begrip neutraliteit bestaat dan ook geen eenstemmigheid; R. geeft hiervan op blz. 14 een eigen omschrijving nl., dat op dezelfde goederen (bij dezelfde prijs) eenzelfde belastingdruk wordt gelegd, ongeacht de lengte van de productieweg en ongeacht de herkomst, hetgeen wel wordt aangeduid als de interne neutraliteit. Indien de landen verschillende omzetbelastingstelsels hebben, moeten importgoederen aan de grens met een compenserende heffing belast worden; om een dergelijk goed toch gelijke kansen te geven in de concurrentie, zal het exporterende land de, op het moment van grensoverschrijding, op het goed drukkende omzetbelasting volledig moeten teruggeven, ter bereiking van de zg. externe neutraliteit.

De niet-neutrale werking van de bestaande cumulatieve cascadesels is een van de redenen waarom harmonisatie noodzakelijk is. Het bestaan van verschillende omzetbelastingstelsels binnen de E.E.G., met de hinder die dat in het internationale verkeer meebrengt, is op zichzelf reeds een reden tot harmonisatie. R. wijst er echter terecht op dat er nog vele andere factoren zijn die de concurrentieverhoudingen beïnvloeden, en die daarom eveneens geharmoniseerd dienen te worden (lonen, accijnzen etc.), zodat de harmonisatie van de omzetbelasting slechts een eerste stap is.

Wat het rechtskarakter van de omzetbelasting betreft, kan worden opgemerkt dat er opvattingen bestaan waarbij deze heffing wordt gezien als een productiebelasting, waarbij dan past dat de opbrengst ten goede komt aan het land waar de productie plaatsvindt. Dit wordt in het algemeen aangeduid als het beginsel van het land van oorsprong. In Nederland, maar ook wel elders wordt de omzetbelasting gezien als een verbruiksbelasting, waarbij de opbrengst ten goede dient te komen aan het land van verbruik. Dit wordt gekenschetst als het beginsel van het land van bestemming. Voor de omzetbelasting vloeit uit dit laatste beginsel, zoals bekend, voort, dat op de import een

compenserende heffing wordt gelegd, en bij export alle op het goed drukkende omzetbelasting wordt teruggegeven.

Deze consequenties bij import en export tezamen met de daarbij behorende formaliteiten worden door R. aangeduid als de fiscale grenzen, ter onderscheiding van de douanegrenzen, waaronder hij verstaat: alle formaliteiten verbandhoudend met het overschrijden van de geografische grenzen van een land.

R. onderschrijft de vrij algemeen aanvaarde opinie dat deze douanegrenzen onverenigbaar zijn met het bestaan van een gemeenschappelijke markt, en daarom binnen de E.E.G. zullen moeten verdwijnen.

Een belangrijk discussiepunt is echter of het bestaan van een gemeenschappelijke markt ook de opheffing eist van die zg. fiscale grenzen binnen de E.E.G.

R., tot de conclusie komend dat er geen enkele wijze van harmonisatie denkbaar is, die op zichzelf meebrengt dat de fiscale grenzen overbodig worden, haalt in dit verband instemmend het oordeel aan van prof. Antal, nl., dat de opheffing van de fiscale grenzen zo'n diepgaande inbreuk zou betekenen op de financiële autonomie van de staten, dat de consequenties daarvan op budgetair-, economisch- en sociaal terrein niet zijn te overzien.

In tegenstelling echter tot prof. Antal die de fiscale grenzen vergelijkt met een sluismechanisme, waardoor de economieën der partnerlanden met elkaar verbonden worden, ziet R. deze fiscale grenzen toch als een barrière. R. wil daarom doen onderzoeken of hetgeen nu bereikt wordt met die fiscale grenzen ook gerealiseerd zou kunnen worden zonder die belemmerende formaliteiten aan de grens. Zou dat niet mogelijk zijn, dan kunnen die fiscale grenzen, aldus de conclusie van R., pas worden opgeheven wanneer de nationale economieën volledig op elkaar zullen zijn afgestemd. In feite zou dit m.i. betekenen dat dit dan pas op het moment dat ook de politieke eenheid binnen de E.E.G. is bereikt, gerealiseerd zou kunnen worden. Het inleidende hoofdstuk wordt dan besloten met een bespreking van de ontwerprichtlijn van de E.E.G.-Commissie, waarbij R. zich onder voorbehoud doet kennen als een voorstander van een B.T.W.

In het tweede hoofdstuk wordt een beknopt overzicht gegeven van de bestaande omzetbelastingstelsels in de partnerlanden, waarvan er niet één voldoet aan de eis van neutraliteit. Ter informatie voegt R. daar nog aan toe een heel korte beschrijving van de eenmalige stelsels van Zwitserland en Engeland,

waarbij het Zwitserse niet neutraal blijkt, en het Engelse vele conflicten oplevert over de maatstaf van heffing.

In hoofdstuk drie worden allereerst het rapport Neumark en het A.B.C.-rapport besproken.

Het rapport Neumark is opgesteld door het fiscaal en financieel comité, een commissie van deskundigen op het gebied van de openbare financiën ingesteld door de E.E.G.-commissie. Dit comité, onder voorzitterschap van prof. Neumark had tot taak in algemene zin te rapporteren omtrent de consequenties van een gemeenschappelijke markt voor de openbare financiën der lidstaten.

Het A.B.C.-rapport van ambtelijke deskundigen, bevat beschouwingen en conclusies omtrent de mogelijkheden tot harmonisering van de omzetbelasting.

Vervolgens geeft R. in hoofdstuk drie nog een beschouwing over het verslag van de commissie interne markt van het Europese parlement over de ontwerp richtlijn van de E.E.G.-commissie voor de harmonisatie van de omzetbelasting. Zoals ook R. opmerkt wil dit verslag vasthouden aan tariefdifferentiaties als instrument voor de sociale politiek; de samenstellers verdiepen zich echter niet in de consequenties van dit standpunt. Hoewel R. nog wel een aantal kritische opmerkingen over dit verslag laat horen, is zijn totaal-oordeel erover wat positiever dan over de beide daarvoor genoemde rapporten.

In het belangrijkste en meest uitgebreide hoofdstuk vier (41 blz.) wordt de B.T.W. door R. aan een uitvoerige, kritische beschouwing onderworpen. De B.T.W. kan gekenschetst worden als een omzetbelasting waarvan de betaling wordt verdeeld over de binnen haar toepassingsgebied vallende schakels van het maatschappelijke productieproces. Die verdeling vindt daarbij zodanig plaats dat in elke schakel slechts omzetbelasting wordt geheven over de daar „toegevoegde waarde”. Hierin ligt ook het grote voordeel boven de eenmalige stelsels, nl. iedere schakel betaalt mee, terwijl het produkt uiteindelijk slechts eenmaal belast wordt.

Object en maatstaf van heffing zijn in principe dezelfde als in ons huidige stelsel. Iedere ondernemer betaalt omzetbelasting over zijn verkoopprijs, waarbij de cumulatie wordt voorkomen doordat de B.T.W. hem de mogelijkheid biedt de belasting, welke is voldaan in voorgaande schakels van de bedrijfskolom in mindering te brengen op de door hem verschuldigde belasting..

In het weinig consequente Franse T.V.A.-

stelsel (taxe sur la valeur ajoutée) kan de ondernemer nooit meer omzetbelasting aftrekken dan hij zelf verschuldigd is. Door deze beperking in het Franse stelsel, aangeduid als de butoir-regel, kan weer cumulatie optreden.

Met R. (blz. 55) ben ik dan ook van mening dat deze regel strijdig is met het systeem.

Er zijn 2 methoden om de aftrek van de in de voorgaande schakels betaalde omzetbelasting te realiseren, welke methoden algemeen worden aangeduid als de aftrek van vooromzet en de aftrek van voorbelasting. Bij de eerstgenoemde methode trekt de ondernemer van de verkoopprijs van zijn goederen de bedragen af die betaald zijn voor de aankoop van de voor de vervaardiging van zijn goederen nodige grond- en hulpstoffen, hulpmiddelen en daarmee gelijkgestelde goederen en over het verschil betaalt hij omzetbelasting. Bij de aftrek van voorbelasting wordt de belasting berekend over de bruto-omzet van de ondernemers, daarop wordt in mindering gebracht de omzetbelasting welke is voldaan bij (begrepen in) de aankoop van de - voor de vervaardiging nodige - grond- en hulpstoffen etc. R. heeft m.i. op goede gronden gekozen voor de aftrek van voorbelasting; de consequentie daarvan is echter dat elke ondernemer de omzetbelasting op zijn facturen moet vermelden.

Een ander gevolg van de voorbelastingaftrek is, dat een lager tarief voor een bepaalde schakel van de bedrijfskolom in de volgende schakel weer wordt ingehaald. Een vrijstelling van goederen dienend als grondstof heeft dan ook, door dit inhaaleffect, geen effect voor het eindprodukt. Een volledige vrijstelling van een eindprodukt wordt slechts bereikt door de laatste (in de B.T.W. vallende) schakel vrij te stellen en daarbij de butoirregel buiten toepassing te laten.

De positie van de kleinhandel besprekend komt R. tot de conclusie dat een B.T.W. zich slecht leent voor een vrijstelling van de kleinhandel; dat dit stelsel eenvoudiger en neutraler functioneert indien het op zo ruim mogelijk gebied met zo min mogelijk uitzonderingen toepassing vindt (blz. 89). Voor R. zijn dit meen ik zelfs dwingende voorwaarden voor zijn instemming met een B.T.W.

Dat de E.E.G.-Commissie in haar richtlijn een B.T.W. tot en met de groothandel voorstelt, berust meent R. (blz. 65) op de overweging dat het al of niet in de B.T.W. betrekken van de kleinhandel praktisch niet leidt tot een verstoring van de externe neutraliteit. Overigens zijn de lidstaten vrij de kleinhandel toch in de B.T.W. te betrekken,

dan wel deze geheel vrij te laten of aan een ander omzetbelastingstelsel te onderwerpen.

Het buiten de B.T.W. laten van de kleinhandel, acht R. terecht onjuist, om de vele complicaties die dat meebrengt.

R. noemt onder andere:

het gevaar dat leveringen aan andere ondernemers voor de kleinhandel verloren gaan; de moeilijkheden voor de fabrikant, die direct aan de consument levert - met betrekking tot maatstaf van heffing en voorbelasting aftrek; de moeilijkheden van kleinhandelaren-dienstverleners, met betrekking tot de splitsing van de omzet en de voorbelasting.

Het buiten de B.T.W. houden van de kleinhandel schaadt de interne neutraliteit. Aan de andere kant ziet ook R. duidelijk dat er nadelen verbonden zijn aan het in de B.T.W. betrekken van de kleinhandel.

De investeringsgoederen dienen in de B.T.W. betrokken te worden niet alleen ter voorkoming van cumulatie maar ook omdat sommige van deze goederen als consumptie eindprodukten (auto's) kunnen dienen. Met betrekking tot de vraag of de ondernemer de op zijn bedrijfsmiddelen drukkende omzetbelasting direct of pro rata temporis, en dan bijv. evenredig met de fiscale afschrijvingen dient af te trekken, kiest R. voor de pro rata aftrek, omdat dit leidt tot een evenwichtige en neutrale heffing.

In een afzonderlijke paragraaf bespreekt R. de B.T.W. en de bedrijfsadministratie (blz. 77), waarbij hij terecht onderscheid maakt tussen een B.T.W. met een uniform tarief en een B.T.W. met tariefdifferentiaties en vrijstellingen.

Een B.T.W. met een uniform tarief schept slechts enkele problemen betreffende het vastleggen en vasthouden in de administratie van de voorbelasting en dat afzonderlijk voor grond- en hulpstoffen etc. en voor de bedrijfsmiddelen.

In een B.T.W. met tariefdifferentiaties en vrijstellingen waarbij de butoirregel al of niet wordt toegepast worden de problemen veel ingewikkelder. Problemen die met name bijzondere eisen met zich mede brengen ten aanzien van de administratie van de goederenbewegingen en van de bedrijfsmiddelen. Bijzondere eisen ook op het gebied van de kostprijadministratie en van de waarderingen.

Het was voor R. voldoende om die moeilijkheden en problemen op het gebied van de administratie aan te duiden, zonder zelf voor alle gevallen ook een oplossing te geven. Hier zal m.i. met vrucht een beroep gedaan kunnen worden op de deskundigheid van de accoun-

tant om oplossingen te zoeken, die enerzijds voor de ondernemers aanvaardbaar zijn en anderzijds voor de overheid de mogelijkheden tot controle laten.

Ook over de vraag of de kleinhandel al of niet in de B.T.W. moet worden betrokken en de mogelijke consequenties daarvan op (bedrijfs)economisch en administratief-technisch gebied, zal m.i. het oordeel van de accountants niet gemist kunnen worden. Daartoe zullen de accountants zich zo tijdig in deze

materie moeten verdiepen dat ook zij hun mening kunnen laten horen in de hierover aan de gang zijnde discussies.

Ik zou willen eindigen met het uitspreken van de hoop, dat deze bespreking van het boek van R. - dat de vele problemen van de B.T.W. verdienstelijk etaleert - er toe mag bijdragen dat de accountants zich metterdaad zullen gaan mengen in de discussies rond de B.T.W.