

# INHOUDSOPGAVE

## Lijst van gebruikte afkortingen / XV

### DEEL I / ALGEMEEN DEEL

#### HOOFDSTUK 1

##### **Inleiding** / 3

- 1.1 Algemeen / 3
- 1.2 Btw en niet-betaling / 4
- 1.2.1 Betaling vormt géén voorwaarde voor verschuldigdheid en aftrek / 4
- 1.2.2 Btw-correcties bij niet-betaling / 5
- 1.2.3 Géén correctiemechanismen als kasstelsel wordt gevolgd / 5
- 1.2.4 Het begrip 'niet-betaling' / 7
- 1.2.5 Verhouding Unierecht – nationaal recht / 8
- 1.3 Onderzoeksvraag, toetsingskader en onderzoeksmethode / 8
- 1.4 Afbakening van het onderzoek / 9
- 1.4.1 Betekenis van het civiele recht / 10
- 1.4.2 VAT Gap / 10
- 1.5 Actualiteit van het onderzoek / 12
- 1.6 Belang van het onderzoek / 13
- 1.7 Gebruikte terminologie / 14
- 1.8 Plan van aanpak / 14
- 1.9 Afsluiting van het onderzoek / 15

#### HOOFDSTUK 2

##### **Algemene aspecten van de btw en toetsingskader** / 17

- 2.1 Inleiding / 17
- 2.2 De geschiedenis van de btw in vogelvlucht / 17
- 2.3 De doorwerking van het Unierecht in het nationale recht / 19
- 2.3.1 Het karakter van de Btw-richtlijn(en) / 21
- 2.3.1.1 Richtlijnconforme interpretatie / 22
- 2.3.1.2 'Kan'-bepalingen / 22
- 2.3.1.3 Rechtstreekse werking / 27
- 2.3.1.4 Slotsom / 29
- 2.3.2 Rechtsbeginselen / 29
- 2.3.2.1 Rechtsbeginselen van primair Unierecht / 29

2.3.2.1.1	Het rechtszekerheidsbeginsel / 30
2.3.2.1.2	Het evenredigheidsbeginsel / 30
2.3.2.1.3	Het doeltreffendheidsbeginsel / 32
2.3.2.1.4	Tot slot / 35
2.3.2.2	Rechtsbeginselen van secundair Unierecht / 35
2.3.2.2.1	Het verbruiksbegin­sel / 36
2.3.2.2.2	Het neutraliteitsbegin­sel / 36
2.3.2.3	Slotsom / 36
2.3.3	Het Handvest EU / 36
2.3.4	De normatieve waarde van het Unierecht / 37
2.3.5	Tussenconclusie verhouding Unierecht – nationaal recht / 39
2.4	Het rechtskarakter van de btw / 39
2.4.1	Algemene opmerkingen over het rechtskarakter van de btw / 39
2.4.1.1	Duiding van het begrip ‘rechtskarakter’ / 39
2.4.1.2	Heffingswijze als onderdeel van het rechtskarakter van de btw / 41
2.4.1.3	De zoektocht naar het rechtskarakter van de btw / 42
2.4.2	Subject van heffing / 42
2.4.2.1	Objectieve kenmerken / 42
2.4.2.2	Doelstellingen / 43
2.4.3	Object van heffing / 47
2.4.3.1	Objectieve kenmerken / 47
2.4.3.2	Doelstellingen / 47
2.4.4	Wijze van heffing / 51
2.4.4.1	Objectieve kenmerken / 51
2.4.4.2	Doelstellingen / 54
2.4.4.2.1	ABC-rapport / 56
2.4.4.2.2	FFC-rapport / 59
2.4.4.2.3	Vergelijkend overzicht / 60
2.4.4.2.4	Visie van de Uniewetgever / 62
2.4.4.2.5	Tot slot / 64
2.4.5	Intermezzo: de verschijningsvormen van het neutraliteitsbeginsel / 65
2.4.5.1	Enkele opvattingen over het neutraliteitsbeginsel in de literatuur / 65
2.4.5.1.1	Uitwendige neutraliteit (stelselneutraliteit) / 65
2.4.5.1.2	Inwendige neutraliteit / 67
2.4.5.2	Het neutraliteitsbeginsel in de rechtspraak van het HvJ / 68
2.4.5.2.1	Het verbod op cumulatie van belasting / 69
2.4.5.2.2	Neutraliteit tussen belastingplichtigen / 70
2.4.5.2.3	Neutraliteit tussen eindverbruikers / 71
2.4.5.2.4	Neutraliteit tussen transacties / 72
2.4.5.2.5	Onderlinge verhoudingen / 73
2.4.5.3	Slotsom / 74
2.4.6	De normatieve waarde van het rechtskarakter van de btw / 74
2.4.7	Tussenconclusie rechtskarakter / 78
2.5	Samenvatting en conclusies / 78

DEEL II / ONINBARE VORDERINGEN

HOOFDSTUK 3

**Oninbare vorderingen in het Unierecht / 83**

- 3.1 Inleiding / 83
- 3.2 Ontstaan van de bepaling / 83
- 3.3 Inhoud van de bepaling / 88
  - 3.3.1 Annulering, verbreking en ontbinding / 88
    - 3.3.1.1 Het Almos-arrest / 88
    - 3.3.1.2 Het NLB Leasing-arrest / 92
    - 3.3.1.3 Het Lombard-arrest / 95
    - 3.3.1.4 De zaak H3g / 97
    - 3.3.1.5 Slotsom / 98
  - 3.3.2 Gehele of gedeeltelijke niet-betaling / 100
    - 3.3.2.1 Het Vandoorne-arrest / 102
    - 3.3.2.2 Het GMAC-arrest / 107
    - 3.3.2.3 Slotsom / 112
  - 3.3.3 Prijsvermindering nadat de handeling is verricht / 112
    - 3.3.3.1 Het Freemans-arrest / 113
      - 3.3.3.1.1 Intermezzo: prijsverminderingen van 100% / 116
      - 3.3.3.1.2 Het Grattan-arrest / 118
      - 3.3.3.1.3 Het Elida Gibbs-arrest / 122
      - 3.3.3.1.4 Het Boehringer-arrest / 130
      - 3.3.3.1.5 Slotsom / 131
    - 3.3.4 Verlaging maatstaf van heffing / 133
    - 3.3.5 Door lidstaten te stellen voorwaarden / 135
      - 3.3.5.1 Het Kraft Foods Polska-arrest / 135
      - 3.3.5.2 Rechtstreekse werking van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn / 137
      - 3.3.5.3 Slotsom / 139
    - 3.3.6 Afwijkingsmogelijkheid bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling / 139
      - 3.3.6.1 Ratio van de bepaling / 140
        - 3.3.6.1.1 Het Goldsmiths (Jewellers)-arrest / 143
        - 3.3.6.1.2 Reikwijdte van de afwijkingsbevoegdheid / 145
          - 3.3.6.2.1 Het Enzo di Maura-arrest / 147
          - 3.3.6.2.2 Reflectie / 150
      - 3.3.6.3 Verhouding tot art. 185 Btw-richtlijn / 151
      - 3.3.6.4 Herziening van de herziening: de 'betaling alsnog' / 153
      - 3.3.6.5 Slotsom / 155
    - 3.3.7 Tussenconclusie inhoud van de bepaling / 156
  - 3.4 Verhouding tot het rechtskarakter van de btw / 157
  - 3.5 Samenvatting en conclusies / 159

## HOOFDSTUK 4

**Oninbare vorderingen in het nationale recht / 161**

- 4.1 Inleiding / 161
- 4.2 Ontstaan van de bepaling / 162
  - 4.2.1 Een stukje geschiedenis / 162
  - 4.2.2 Art. 28 en 28a Wet OB 1954 / 163
  - 4.2.3 Art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) / 165
  - 4.2.4 Onderzoek naar een nieuw systeem / 166
  - 4.2.5 Internetconsultatie / 168
  - 4.2.6 Art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) / 169
  - 4.2.7 Ratio van de regeling / 170
- 4.3 Inhoud van de bepaling / 172
  - 4.3.1 Niet-betaling als grond voor teruggaaf / 173
    - 4.3.1.1 Gevallen van niet-betaling / 174
      - 4.3.1.1.1 Betaling door een derde (en subrogatie) / 176
      - 4.3.1.1.2 Betaling aan een derde / 181
      - 4.3.1.1.3 Verrekening / 183
      - 4.3.1.1.4 Kwijtschelding / 184
      - 4.3.1.1.5 Intermezzo: het verschil tussen art. 29 lid 1 onderdeel a en b Wet OB 1968 (tot 2017) / 188
      - 4.3.1.1.6 Kwijtschelding (vervolg) / 191
      - 4.3.1.1.7 Schuldvernieuwing / 194
      - 4.3.1.1.8 Vermenging / 198
      - 4.3.1.1.9 Kwijting / 200
      - 4.3.1.1.10 Wisselwerking tussen de verschillende categorieën / 201
      - 4.3.1.1.11 Betaling van welke schuld? / 206
      - 4.3.1.1.12 Tot slot / 207
    - 4.3.1.2 Teruggaaf van btw / 207
    - 4.3.1.3 Vergoeding moet in rekening zijn gebracht / 208
    - 4.3.1.4 Geen teruggaaf van 'art. 37-btw' / 210
    - 4.3.1.5 Verhouding tot het Unierecht / 212
    - 4.3.1.6 Verhouding tot het rechtskarakter / 213
    - 4.3.1.7 Slotsom / 213
  - 4.3.2 Ontstaansmoment recht op teruggaaf / 213
    - 4.3.2.1 Het redelijkheidscriterium / 214
      - 4.3.2.1.1 Het redelijkheidscriterium tot 2017 / 214
      - 4.3.2.1.2 Intermezzo: het karakter van het faillissement / 217
      - 4.3.2.1.3 Het redelijkheidscriterium tot 2017 (vervolg) / 221
      - 4.3.2.1.4 Het redelijkheidscriterium vanaf 2017 / 221
    - 4.3.2.2 De éénjaarmstermijn / 223
      - 4.3.2.2.1 Fataal karakter / 223
      - 4.3.2.2.2 Opeisbaarheid van de vordering / 224
    - 4.3.2.3 Verhouding tot het Unierecht / 227
    - 4.3.2.4 Verhouding tot het rechtskarakter / 229
    - 4.3.2.5 Slotsom / 230

- 4.3.3 Herziening van het recht op teruggaaf / 230
  - 4.3.3.1 Een opzichzelfstaand heffingsmoment? / 232
  - 4.3.3.2 Tijdstip van ontvangst van de vergoeding / 233
  - 4.3.3.3 Verhouding tot het Unierecht / 233
  - 4.3.3.4 Verhouding tot het rechtskarakter / 235
  - 4.3.3.5 Slotsom / 236
- 4.3.4 Overdracht van vorderingen / 236
  - 4.3.4.1 Overdrachten onder het 'oude' regime / 237
  - 4.3.4.2 Het begrip 'overdragen' / 239
  - 4.3.4.3 Hoedanigheid van de overdrager en overnemer / 240
  - 4.3.4.4 Factoring / 243
    - 4.3.4.4.1 Verschijningsvormen van factoring / 244
    - 4.3.4.4.2 Factoring in de btw / 244
    - 4.3.4.4.3 Het factoorbesluit / 246
    - 4.3.4.4.4 Tot slot / 248
  - 4.3.4.5 Cessie van het recht op teruggaaf / 249
    - 4.3.4.5.1 Het recht op teruggaaf als nevenrecht? / 250
    - 4.3.4.5.2 Overdraagbaarheid / 251
    - 4.3.4.5.3 Geldige titel / 252
    - 4.3.4.5.4 Beschikkingsbevoegdheid / 252
    - 4.3.4.5.5 Leveringshandeling / 257
    - 4.3.4.5.6 Instemmingsvereiste Belastingdienst / 259
    - 4.3.4.5.7 Tot slot / 260
  - 4.3.4.6 Schuldoverneming / 261
  - 4.3.4.7 Verhouding tot het Unierecht / 262
  - 4.3.4.8 Verhouding tot het rechtskarakter / 263
  - 4.3.4.9 Verhouding tot de wens te vereenvoudigen / 263
  - 4.3.4.10 Slotsom / 265
- 4.3.5 Wijze effectueren recht op teruggaaf / 265
  - 4.3.5.1 Verzoek om teruggaaf tot 2017 / 267
  - 4.3.5.2 Verzoek om teruggaaf vanaf 2017 / 268
    - 4.3.5.2.1 Reguliere situatie / 269
    - 4.3.5.2.2 Overgedragen vorderingen / 270
  - 4.3.5.3 Wijze waarop het recht op teruggaaf moet worden herzien / 270
  - 4.3.5.4 Verhouding tot het Unierecht / 271
  - 4.3.5.5 Verhouding tot het rechtskarakter / 272
  - 4.3.5.6 Slotsom / 272
- 4.3.6 Tussenconclusie inhoud van de bepaling / 273
- 4.4 Verhouding tot het Unierecht / 273
- 4.5 Verhouding tot het rechtskarakter van de btw / 274
- 4.6 Samenvatting en conclusies / 274

## DEEL III / ONBETAALDE SCHULDEN

## HOOFDSTUK 5

**Onbetaalde schulden in het Unierecht / 279**

- 5.1 Inleiding / 279
- 5.2 Ontstaan van de regeling / 280
- 5.3 Inhoud van de regeling / 283
  - 5.3.1 Herziening van de aftrek / 284
    - 5.3.1.1 Het Centralan-arrest / 284
    - 5.3.1.2 Het Uudenkaupungin kaupunki-arrest / 288
    - 5.3.1.3 Het TETS Haskovo-arrest / 293
    - 5.3.1.4 Het Evita-K-arrest / 294
    - 5.3.1.5 Slotsom / 295
  - 5.3.2 Wijzigingen in de elementen voor de aftrek / 296
    - 5.3.2.1 Het TETS Haskovo-arrest (vervolg) / 297
    - 5.3.2.2 Het Gran via Moinești-arrest / 299
    - 5.3.2.3 Het FIRIN-arrest / 300
    - 5.3.2.3.1 Intermezzo: de verhouding tot 'art. 203-btw' / 304
    - 5.3.2.4 Het FIRIN-arrest (vervolg) / 307
    - 5.3.2.5 Slotsom / 309
  - 5.3.3 Vernietiging, verlies en diefstal / 310
    - 5.3.3.1 Het PIGI-arrest / 311
    - 5.3.3.2 Het BCR Leasing-arrest / 312
    - 5.3.3.3 Slotsom / 314
  - 5.3.4 Geannuleerde aankopen, verkregen rabatten en onbetaald gebleven handelingen / 314
    - 5.3.4.1 Geannuleerde aankopen en verkregen rabatten / 315
    - 5.3.4.2 Niet-betaling als een 'wijziging in de elementen' / 316
    - 5.3.4.3 Onbetaald gebleven handelingen / 318
    - 5.3.4.4 Herziening bij de leverancier? / 322
    - 5.3.4.5 Slotsom / 324
  - 5.3.5 Afwijkingsmogelijkheid bij onbetaald gebleven handelingen / 325
  - 5.3.6 Nadere regels door lidstaten vast te stellen / 328
  - 5.3.7 Tussenconclusie inhoud van de bepaling / 329
- 5.4 Verhouding tot het rechtskarakter van de btw / 330
- 5.5 Samenvatting en conclusies / 331

## HOOFDSTUK 6

**Onbetaalde schulden in het nationale recht / 333**

- 6.1 Inleiding / 333
- 6.2 Ontstaan van de bepaling / 334
  - 6.2.1 Art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) / 334
  - 6.2.2 Art. 29 Wet OB 1968 (vanaf 2017) / 335
  - 6.2.3 Ratio van de regeling / 336

- 6.3 Inhoud van de bepaling / 337
  - 6.3.1 Niet-betaling als grond voor herziening / 337
    - 6.3.1.1 Gevallen van niet-betaling / 338
    - 6.3.1.2 Correctie van het afgetrokken bedrag / 339
    - 6.3.1.3 Geen correctie van 'art. 37-btw' / 341
    - 6.3.1.4 Verhouding tot het Unierecht / 341
    - 6.3.1.5 Verhouding tot het rechtskarakter / 342
    - 6.3.1.6 Slotsom / 342
  - 6.3.2 Ontstaansmoment verplichting tot herziening / 342
    - 6.3.2.1 Het redelijkheidscriterium / 343
      - 6.3.2.1.1 Het redelijkheidscriterium tot 2017 / 343
      - 6.3.2.1.2 Het redelijkheidscriterium vanaf 2017 / 346
    - 6.3.2.2 De faillissementsrechtelijke status van de herzieningsverplichting / 348
      - 6.3.2.2.1 Drie soorten (boedel)schulden / 348
      - 6.3.2.2.2 Kwalificatie herzieningsverplichting in faillissement / 358
      - 6.3.2.2.3 Tot slot / 364
    - 6.3.2.3 De éénjaarstermijn / 364
      - 6.3.2.3.1 Fataal karakter / 365
      - 6.3.2.3.2 Opeisbaarheid van de vergoeding / 366
    - 6.3.2.4 Verhouding tot het Unierecht / 366
    - 6.3.2.5 Verhouding tot het rechtskarakter / 369
    - 6.3.2.6 Slotsom / 371
  - 6.3.3 Omvang van de herzieningsverplichting / 371
    - 6.3.3.1 Crediteurenakkoord / 372
      - 6.3.3.1.1 Positie Belastingdienst / 373
      - 6.3.3.1.2 Communautaire middelen / 375
      - 6.3.3.1.3 De arresten Degano Trasporti en Marco Identi / 376
      - 6.3.3.1.4 Geen heden zonder verleden / 378
      - 6.3.3.1.5 Akkoordvarianten / 380
    - 6.3.3.2 Verbindend worden van de slotuitdelingslijst / 381
      - 6.3.3.2.1 Handelwijze Belastingdienst / 382
      - 6.3.3.2.2 Mise en abyme / 384
      - 6.3.3.2.3 Vereenvoudigingsmaatregelen? / 386
    - 6.3.3.3 Verhouding tot het Unierecht / 389
    - 6.3.3.4 Verhouding tot het rechtskarakter / 390
    - 6.3.3.5 Slotsom / 390
  - 6.3.4 Herziening van de 'correctie vooraf trek' / 391
    - 6.3.4.1 Een niet opzichzelfstaand recht op teruggaaf? / 391
    - 6.3.4.2 Tijdstip van ontvangst van de vergoeding / 393
    - 6.3.4.3 Wijze waarop de herziening plaatsvindt / 393
    - 6.3.4.4 Verhouding tot het Unierecht / 395
    - 6.3.4.5 Verhouding tot het rechtskarakter / 396
    - 6.3.4.6 Slotsom / 397
  - 6.3.5 Tussenconclusie inhoud van de bepaling / 397
- 6.4 Verhouding tot het Unierecht / 397
- 6.5 Verhouding tot het rechtskarakter van de btw / 398

6.6 Samenvatting en conclusies / 398

DEEL IV / SAMENHANG ONINBARE VORDERINGEN EN ONBETAALDE SCHULDEN

HOOFDSTUK 7

**Samenhang oninbare vorderingen en onbetaalde schulden / 403**

- 7.1 Inleiding / 403
- 7.2 Unierecht / 404
  - 7.2.1 Materiële samenhang / 404
    - 7.2.1.1 Woordelijke (on)gelijkheid / 404
    - 7.2.1.2 Rationele (on)gelijkheid / 406
    - 7.2.1.3 Systematische (on)gelijkheid / 407
    - 7.2.1.4 Slotsom materiële samenhang / 408
  - 7.2.2 Formele samenhang / 409
    - 7.2.2.1 De zaak T-2 / 409
      - 7.2.2.1.1 Conclusie A-G / 410
      - 7.2.2.1.2 Reflectie / 412
      - 7.2.2.2 Wederzijdse afhankelijkheid / 415
      - 7.2.2.3 Geen wederzijdse afhankelijkheid overige categorieën / 416
      - 7.2.2.4 Slotsom formele samenhang / 417
    - 7.2.3 Verhouding tot het rechtskarakter van de btw / 417
    - 7.2.4 Tussenconclusie samenhang Unierecht / 418
- 7.3 Nationaal recht / 418
  - 7.3.1 Materiële samenhang / 419
    - 7.3.1.1 Materiële samenhang tot 2017 / 419
    - 7.3.1.2 Materiële samenhang vanaf 2017 / 420
      - 7.3.1.2.1 Woordelijke (on)gelijkheid / 421
      - 7.3.1.2.2 Rationele (on)gelijkheid / 422
      - 7.3.1.2.3 Systematische (on)gelijkheid / 423
      - 7.3.1.2.4 Tot slot / 423
    - 7.3.1.3 Slotsom materiële samenhang / 424
  - 7.3.2 Formele samenhang / 424
    - 7.3.2.1 Formele samenhang tot 2017 / 424
    - 7.3.2.2 Formele samenhang vanaf 2017 / 427
    - 7.3.2.3 Slotsom formele samenhang / 427
  - 7.3.3 Verhouding tot het Unierecht / 427
  - 7.3.4 Verhouding tot het rechtskarakter van de btw / 428
  - 7.3.5 Tussenconclusie samenhang nationaal recht / 428
- 7.4 Conclusie / 428



DEEL V / UITLEIDING

HOOFDSTUK 8

**Samenvatting, conclusies en aanbevelingen / 431**

- 8.1 Inleiding / 431
- 8.2 Doel van het onderzoek en onderzoeksvraag / 431
- 8.3 Samenvatting toetsingskader / 432
- 8.4 Beantwoording van de onderzoeksvraag / 433
  - 8.4.1 Niet-betaling in het Unierecht – beantwoording deelvraag a / 433
    - 8.4.1.1 Samenvatting en conclusies / 433
      - 8.4.1.1.1 Oninbare vorderingen / 433
      - 8.4.1.1.2 Onbetaalde schulden / 434
    - 8.4.1.2 Overzicht knelpunten en aanbevelingen / 435
  - 8.4.2 Niet-betaling in het nationale recht – beantwoording deelvraag b / 436
    - 8.4.2.1 Samenvatting en conclusies / 436
      - 8.4.2.1.1 Oninbare vorderingen / 436
      - 8.4.2.1.2 Onbetaalde schulden / 439
    - 8.4.2.2 Overzicht knelpunten en aanbevelingen / 441
  - 8.4.3 Samenhang oninbare vorderingen en onbetaalde schulden – beantwoording deelvraag c / 442
    - 8.4.3.1 Samenvatting en conclusies / 442
      - 8.4.3.1.1 Verhouding op Unierechtelijk niveau / 442
      - 8.4.3.1.2 Verhouding op nationaalrechtelijk niveau / 443
    - 8.4.3.2 Overzicht knelpunten en aanbevelingen / 444
- 8.5 Tot besluit / 444

BIJLAGE 1 PROEVE VAN RICHTLIJN / 445

BIJLAGE 2 PROEVE VAN WET / 447

**English summary / 449**

**Lijst van (verkort) aangehaalde literatuur / 461**

**Lijst van aangehaalde jurisprudentie / 471**

**Trefwoordenregister / 481**

## DEEL I / ALGEMEEN DEEL

## HOOFDSTUK 1

# Inleiding

### 1.1 Algemeen

Voor een goed functionerende economie is het belangrijk dat marktdeelnemers met elkaar gemaakte afspraken nakomen. Deze afspraken bestaan in het handelsverkeer veelal uit het over het weer verrichten van prestaties, zoals de verplichting tot het leveren van een goed of het verrichten van een dienst in ruil voor een (geldelijke) tegenprestatie: de betaling.<sup>1</sup> Als een marktdeelnemer niet betaalt, wordt het handelsverkeer verstoord. Aan niet-betaling kunnen verschillende oorzaken ten grondslag liggen, maar vaak is niet-betaling het gevolg van financiële moeilijkheden waarin een partij zich bevindt. De betreffende partij kan bijvoorbeeld in staat van faillissement of insolventie<sup>2</sup> of verkeren. Het mag niet verbazen dat niet-betaling niet alleen vervelend is voor de partij die niet in staat is te betalen. Niet-betaling kan ook verstreckende gevolgen hebben voor de andere contractpartij, zeker wanneer deze partij haar deel van de afspraak wél is nagekomen. In het uiterste geval komt zij zelf in betalingsproblemen te verkeren. Dit kan vervolgens weer gevolgen hebben voor een andere marktdeelnemer, et cetera, zodat niet-betaling zodoende een kettingreactie teweeg kan brengen.

Uit onderzoek van diverse kredietverzekeraars blijkt dat niet-betaling aan de orde van de dag is.<sup>3</sup> In Nederlandse 'business-to-business'-verhoudingen staat een factuur gemiddeld ongeveer 45 dagen open.<sup>4</sup> Meer dan een derde van alle betalingen is te laat en 0,9% van

---

1 Deze houdt in veel gevallen de verplichting tot het betalen van een geldsom in, maar kan ook (deels) bestaan uit de verplichting tot het leveren van een goed of het verrichten van een (weder) dienst, in welk geval men spreekt van een 'betaling in natura' of 'ruilprestatie'.

2 Net als Tekstra 2017, p. 1 (en aldaar aangehaalde literatuur) versta ik onder het begrip 'insolventie' het onvermogen om aan kort- of langlopende (betalings)verplichtingen te kunnen voldoen (waarmee het de economische begrippen 'liquiditeit' en 'solvabiliteit' raakt). Anders dan het begrip 'faillissement' kent het begrip 'insolventie' geen vastomlijnde juridische definitie, al wordt de term 'insolventie' wel op een aantal plaatsen in de civiele wetgeving gebezigd. Zo stelt art. 2:19 lid 1 onderdeel c BW bijvoorbeeld dat een rechtspersoon wordt ontbonden na faillietverklaring door hetzij opheffing van het faillissement wegens de toestand van de boedel, hetzij door *insolventie*, en geeft de Faillissementswet aan wanneer een failliete boedel van rechtswege in staat van *insolventie* verkeert (art. 137f lid 1 en art. 173 lid 1 Fw).

3 Atradius, Atradius Betalingsbarometer – resultaten voorjaar 2017, [www.atradius.com/publications](http://www.atradius.com/publications); Euler Hermes, Collection Profile The Netherlands 2017, [www.eulerhermes.com](http://www.eulerhermes.com) en [economischetrends.nl](http://economischetrends.nl).

4 Atradius, Atradius Betalingsbarometer – resultaten voorjaar 2017, [www.atradius.com/publications](http://www.atradius.com/publications), p. 2, waarin voor 2017 een DSO (*Days Sales Outstanding*) van 41 dagen wordt genoemd en voor 2016 een DSO van 42); Euler Hermes, Collection Profile The Netherlands 2017, [www.eulerhermes.com](http://www.eulerhermes.com) en [economischetrends.nl](http://economischetrends.nl), p. 4, heeft het voor 2016 over een DSO van 47 dagen (welke later bij persbericht van 16 augustus 2017 lijkt te zijn bijgesteld tot 46 dagen).

de totale waarde van 'business-to-business'-vorderingen moet uiteindelijk als oninbaar worden afgeschreven.<sup>5</sup> Dit laatste wordt hoofdzakelijk toegeschreven aan het faillissement van de contractpartij: ruim 60% van de situaties van niet-betaling vindt zijn oorzaak in een faillissement.<sup>6</sup> Hoewel de afwikkeling van de failliete boedel als uitgangspunt een civielrechtelijke aangelegenheid betreft, raakt het ook andere rechtsgebieden. Zoals de redactie van het Tijdschrift voor Insolventierecht in 2015 in een themanummer,<sup>7</sup> waarin het verschijnsel 'insolventie' werd bekeken vanuit de positie van 'buitenstaanders', treffend verwoordde:

“Een van de charmes van het insolventierecht is dat het raakt aan vele andere rechtsgebieden. Sterker nog, insolventierecht is ook arbeidsrecht, huurrecht, bestuursrecht, strafrecht, bestuursrecht, etc. Vice versa kunnen beoefenaars van al deze andere rechtsgebieden met het insolventierecht in aanraking komen en kunnen partijen uit alle maatschappelijke geledingen met een insolventie van een andere partij worden geconfronteerd.”

Ik zou aan dit rijtje graag het belastingrecht, als bijzonder onderdeel van het bestuursrecht, willen toevoegen. Voorts durf ik zelfs het tegenovergestelde te beweren: belastingrecht is ook insolventierecht.<sup>8</sup> Dit onderzoek getuigt daarvan.

## 1.2 Btw en niet-betaling

De grondslag waarover btw wordt berekend wordt aangeduid als de maatstaf van heffing. Ingevolge art. 73 Btw-richtlijn en art. 8 Wet OB 1968 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier voor zijn goederenlevering of dienst als tegenprestatie van de afnemer of van een derde verkrijgt of moet verkrijgen (de btw daaronder niet begrepen). De afnemer kan de aan hem in rekening gebrachte btw op zijn beurt vervolgens op de grond van art. 168 Btw-richtlijn en art. 15 Wet OB 1968 in aftrek brengen indien en voor zover hij de aan hem geleverde goederen of diensten gebruikt voor (eigen) btw-belaste handelingen. Door het systeem van verschuldigdheid en aftrek betaalt een ondernemer per saldo btw over zijn behaalde marge, ofwel de door hem aan het productie- en distributieproces toegevoegde waarde.

### 1.2.1 Betaling vormt géén voorwaarde voor verschuldigdheid en aftrek

Betaling van de factuur speelt voor het verschuldigd worden en het kunnen aftrekken van btw in principe<sup>9</sup> geen rol van betekenis. Ook wanneer een ondernemer geen betaling heeft ontvangen in verband met door hem verrichte prestaties is hij gehouden de belasting aan

5 Atradius, Atradius Betalingsbarometer – resultaten voorjaar 2017, [www.atradius.com/publications](http://www.atradius.com/publications), p. 2 en 4.

6 Atradius, Atradius Betalingsbarometer – resultaten voorjaar 2017, [www.atradius.com/publications](http://www.atradius.com/publications), p. 4. In 29,6% van de gevallen werden vorderingen als oninbaar gemeld vanwege de hoge kosten van het invorderen bij debiteuren.

7 Redactie Tvl 2015.

8 Getuige de vele publicaties kan het fiscaal insolventierecht of het insolventie belastingrecht inmiddels met recht als separaat rechtsgebied worden bestempeld (zie bijvoorbeeld Tekstra 2017 en de aldaar aangehaalde literatuur).

9 Het zogenoemde kasstelsel vormt een belangrijke uitzondering. Ik kom daarover nog te spreken (paragraaf 1.2.3).

de schatkist te voldoen. Daar staat tegenover dat hij de btw op inkomende facturen bij ontvangst daarvan reeds in aftrek mag brengen, al heeft hij de factuur op dat moment nog niet betaald.

Anders dan betaling is voor de factuur wel een hoofdrol weggelegd. De factuur vormt een belangrijk document voor het verschuldigd worden en het kunnen aftrekken van de btw.<sup>10</sup> Vandaar dat de btw wordt aangeduid als een heffing die geschiedt conform het zogenoemde factuurstelsel. Hierop bestaat een aantal uitzonderingen. Een factuur hoeft namelijk niet altijd voorwaarde te zijn voor verschuldigdheid en aftrek. Ik denk bijvoorbeeld aan de situatie waarin de ondernemer niet verplicht is tot het uitreiken van een factuur, niet tijdig of geen factuur uitreikt, terwijl hij daartoe wel verplicht is of een vooruitbetaling ontvangt. In deze gevallen schrijft de Nederlandse wet een verschuldigdheid voor zonder dat sprake is van een factuur.<sup>11</sup> Een factuur vormt in de gevallen waarin de btw op grond van de zogenoemde verleggingsregeling wordt geheven van de afnemer evenmin voorwaarde voor het kunnen realiseren van de aftrek.

### **1.2.2 Btw-correcties bij niet-betaling**

Wanneer een factuur niet wordt betaald voorziet het btw-systeem op Europees- en nationaalrechtelijk niveau in de inwerkingtreding van een aantal correctiemechanismen. In de eerste plaats zorgt niet-betaling ervoor dat ingevolge art. 90 Btw-richtlijn de maatstaf van heffing aan de zijde van de leverancier wordt verlaagd. In de tweede plaats bepaalt art. 185 Btw-richtlijn dat bij de afnemer de aftrek wordt herzien.<sup>12</sup> Daarmee vormen de correcties als het ware elkaars spiegelbeeld.

In Nederland zijn de correctiemechanismen sinds jaar en dag neergelegd in art. 29 Wet OB 1968, welke bepaling laatstelijk (ingrijpend) is gewijzigd per 1 januari 2017. Overeenkomstig art. 90 Btw-richtlijn wordt de maatstaf van heffing in geval van niet-betaling op grond van art. 29 lid 1 en 2 Wet OB 1968 verlaagd en komt de leverancier in zoverre recht op teruggaaf toe van door hem voldane btw. De niet-betalende afnemer dient op zijn beurt eerder door hem in aftrek gebrachte btw op grond van art. 29 lid 7 Wet OB 1968 (conform art. 185 Btw-richtlijn) op aangifte te voldoen.

### **1.2.3 Géén correctiemechanismen als kasstelsel wordt gevolgd**

De correctiemechanismen vinden géén toepassing als in plaats van het factuurstelsel het zogeheten kasstelsel wordt gevolgd. Toepassing van het kasstelsel vormt een andere belangrijke uitzondering op de regel dat de factuur leidend is. Bepaalde ondernemers dienen vanwege hun hoedanigheid of de aard van hun prestaties voor het verschuldigd worden en het kunnen aftrekken van btw namelijk wél aansluiting te zoeken bij de betaling. Blijkens art. 66 onderdeel b Btw-richtlijn kunnen lidstaten bepalen dat de btw voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën ondernemers wordt verschuldigd

10 Art. 63-66 Btw-richtlijn en art. 13 Wet OB 1968; art. 15 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968. Zie ook HvJ 29 april 2004, nr. C-152/02, V-N 2004/31.18 (*Terra Baubedarf-Handel*).

11 Art. 13 lid 1 respectievelijk lid 2 Wet OB 1968.

12 Al kunnen lidstaten van deze uitgangspunten afwijken.

(uiterlijk) bij ontvangst van de prijs. Nederland heeft van deze bevoegdheid gebruik gemaakt in art. 26 Wet OB 1968. Volgens deze bepaling kunnen bij ministeriële regeling regels worden gesteld volgens welke daarbij aangewezen ondernemers, die niet aan ondernemers goederen plegen te leveren of diensten plegen te verrichten,<sup>13</sup> btw verschuldigd worden op het tijdstip waarop de vergoeding wordt voldaan, in welk geval de btw over de voldane vergoeding wordt berekend.<sup>14</sup> Voor deze aangewezen ondernemers is toepassing van het kasstelsel in principe een verplichting. Art. 26 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 bevat een opsomming van ondernemers die gehouden zijn het kasstelsel toe te passen. Het gaat bijvoorbeeld om (web<sup>15</sup>)winkeliers, exploitanten van horecabedrijven (lid 1 onderdeel a) en ondernemers die hun prestaties uitsluitend of nagenoeg uitsluitend verrichten in of vanuit een inrichting die bestemd is voor de verkoop van goederen of het verlenen van diensten aan anderen dan ondernemers (lid 1 onderdeel b). Ook andere dan de hiervoor bedoelde ondernemers die niet aan ondernemers plegen te presteren dienen het kasstelsel te volgen wanneer zij op (eigen) verzoek daartoe door de inspecteur zijn aangewezen (lid 1 onderdeel c). De gedachte om het kasstelsel te beperken tot ondernemers die niet aan andere ondernemers plegen te presteren houdt verband met het feit dat het factuurstelsel in de btw in de relatie tussen ondernemers onmisbaar is en het feit dat het recht op aftrek van btw alleen kan worden uitgeoefend wanneer de ontvanger van de factuur de status van ondernemer heeft.<sup>16</sup> Immers: wanneer de btw door middel van een factuur aan een andere ondernemer in rekening gebracht wordt, kan deze ondernemer op dat moment met de factuur aanspraak maken op aftrek van btw. Het is dan logisch om de ondernemer die de factuur heeft uitgereikt ook op dat moment te verplichten de btw aan de Belastingdienst af te dragen. Indien de ontvanger (zoals een particulier) van de factuur geen recht op aftrek heeft, ontbreekt de logica om de afdracht van btw te koppelen aan de aftrek (die er niet is). Vandaar dat het kasstelsel tot de hiervoor bedoelde groep ondernemers is beperkt.<sup>17</sup> Tot slot biedt art. 26 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 voor de in lid 1 onderdeel a en b aangewezen ondernemers een escape: zij kunnen afzien van de toepassing van het kasstelsel, onder de voorwaarde dat zij de inspecteur daarvan schriftelijk in kennis stellen.

Toepassing van het kasstelsel betekent niet dat btw op inkomende facturen ook pas op het moment van betaling voor aftrek in aanmerking komt. Ondernemers die ter zake van

13 Hiervan is volgens de staatssecretaris van Financiën sprake als de prestaties voor ten minste 80% worden verricht jegens niet-ondernemers. Daar het begrip 'plegen' ook een zekere duurzaamheid inhoudt, zal bij het toepassen van dit criterium in beginsel een langere periode dan een kalenderjaar in aanmerking moeten worden genomen (Besluit nr. BLKB2014/704M van de staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014 (*Besluit administratieve verplichtingen*), V-N 2015/7.16, laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr. BLKB2017/7366 van 10 oktober 2017, V-N 2017/55.15, paragraaf 4.1).

14 Toepassing van het kasstelsel ontslaat ondernemers niet van de verplichting om een factuur uit te reiken, hetgeen niet weg neemt dat het wel veelal hand in hand gaat met het gegeven dat er bij prestaties aan niet-ondernemers doorgaans geen verplichting bestaat om een factuur uit te reiken (art. 34c Wet OB 1968).

15 Besluit nr. BLKB2014/704M van de staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014 (*Besluit administratieve verplichtingen*), V-N 2015/7.16, laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr. BLKB2017/7366 van 10 oktober 2017, V-N 2017/55.15, paragraaf 4.1.

16 Het gaat om de status van de afnemer. Wanneer de afnemer ondernemer is en zijn activiteiten zijn vrijgesteld, bestaat in de regel ook geen recht op aftrek. Toch vindt het kasstelsel dan geen toepassing, terwijl dit onder bedoelde ratio wellicht wel voor de hand gelegen had.

17 Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 6, p. 48 (MvA).

uitgaande prestaties het kasstelsel toepassen, en de btw pas op het moment van betaling verschuldigd worden, kunnen de btw op inkomende facturen – net als ondernemers ten aanzien van wie het factuurstelsel geldt – bij ontvangst daarvan terstond aftrekken: betaling van de factuur is geen voorwaarde. Doordat btw op uitgaande prestaties pas hoeft te worden voldaan op het moment waarop de vergoeding wordt ontvangen en de btw op inkomende facturen al bij ontvangst daarvan kan worden teruggevorderd, kan een financieringsvoordeel worden behaald: de btw hoeft immers niet te worden 'voorgefinancierd'. Toch komt het voor dat sommige ondernemers (ook) aan de inkoopzijde het kasstelsel (willen) hanteren.<sup>18</sup> De staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd dat ondernemers die geen afzonderlijke in- en verkoopadministratie bijhouden, maar volstaan met het voeren van een zogenoemde geldadministratie (kas-/bank-/giroboek), de btw op inkomende facturen (omwille van de eenvoud) mogen aftrekken wanneer zij de factuur betalen. Voorwaarde is dat zij hierbij een vaste gedragslijn volgen.<sup>19</sup>

#### 1.2.4 Het begrip 'niet-betaling'

Dit onderzoek richt zich op niet-betaling in de btw. Hoewel een fiscale definitie van dit begrip nog zal volgen (paragraaf 3.3.2), is het belangrijk om dit begrip reeds op voorhand zo veel mogelijk af te bakenen. Onder niet-betaling versta ik de situatie waarin de afnemer de leverancier niet betaalt (voor een door de leverancier aan de afnemer verrichte prestatie), zonder dat de niet-betaling grondslag vindt in een overeenkomst tussen de leverancier en de afnemer of in een tenietdoening van een reeds bestaande overeenkomst tussen de leverancier en de afnemer. Met deze definitie beoog ik een onderscheid aan te brengen tussen enerzijds de situatie van niet-betaling en anderzijds de situatie waarin bijvoorbeeld een prijsvermindering wordt verleend (ook wel aangeduid als (partiële) kwijtschelding) of een bestaande overeenkomst wordt ontbonden. Net als 'niet-betaling' impliceren deze situaties een (gedeeltelijke) ontvangst van de vergoeding en daarmee een (gedeeltelijke) niet-betaling. Met niet-betaling doel ik dus op de (feitelijke) situatie waarin de leverancier de vergoeding niet ontvangt, omdat zijn afnemer zijn betalingsverplichtingen niet nakomt. De oorzaak van de niet-betaling acht ik daarbij niet relevant. Of de niet-betaling nu het gevolg is van het (al dan niet tijdelijke) onvermogen van de afnemer om aan zijn verplichtingen te voldoen, onwil om betalingsverplichtingen na te komen of simpelweg vergeetachtigheid is om het even. Ook de status van de afnemer speelt geen rol. Zoals we hiervoor reeds zagen worden veel gevallen van niet-betaling toegeschreven aan het faillissement van de afnemer, maar het kan bijvoorbeeld ook voorkomen dat de niet-betaling haar oorzaak vindt in een (aan het faillissement voorafgaande) surseance van betaling of dat de afnemer een fraudeur is.

18 Ondernemers die het kasstelsel aan de inkoopkant toepassen hoeven niet noodzakelijkerwijs dezelfde ondernemers te zijn als de ondernemers die aan de verkoopkant het kasstelsel hanteren.

19 Besluit nr. BLKB2014/704M van de staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014 (*Besluit administratieve verplichtingen*), V-N 2015/7.16, laatstelijk gewijzigd bij Besluit nr. BLKB2017/7366 van 10 oktober 2017, V-N 2017/55.15, paragraaf 2.2.

### 1.2.5 Verhouding Unierecht – nationaal recht

De Nederlandse btw viert volgend jaar haar vijftig jarig bestaan.<sup>20</sup> Daarbij zien ook de correcties bij niet-betaling Abraham. Op zowel Unierechtelijk als op nationaalrechtelijk niveau maken zij vanaf het eerste begin deel uit van het btw-systeem. Gelet op deze tijdsperiode zou men verwachten dat de btw-correcties bij niet-betaling vandaag de dag voldoende zijn uitgekristalliseerd en over de verhouding van het nationale recht tot het Unierecht weinig misverstanden bestaan, temeer nu het uitgangspunt is dat het nationale recht steeds aan het Unierecht moet voldoen. Toch lijkt niets minder waar. De rechtspraak over de uitleg en het toepassingsbereik van art. 29 Wet OB 1968 is legio en het einde van de hoeveelheid rechtspraak is niet in zicht. Ook de recente (ingrijpende) wetwijziging per 1 januari 2017 doet vermoeden dat art. 29 Wet OB 1968 zijn perfecte (pas)vorm nog niet gevonden heeft.<sup>21</sup> Op Unierechtelijke niveau vindt bedoelde twijfel zijn legitimatie in de toevlucht van de hoeveelheid rechtspraak van het HvJ.<sup>22</sup> De onduidelijkheid over toepassing van art. 90 en art. 185 Btw-richtlijn wordt niet alleen gevoed door (prejudiciële) vragen over de inhoud van bedoelde bepalingen, maar ook door (prejudiciële) vragen over hun onderlinge verhouding, hun doorwerking naar het nationale recht (zeker daar waar het 'kan'-bepalingen betreft) en hun verhouding tot diverse rechtsbeginselen. Na vijftig jaar lijkt het leerstuk over niet-betaling zich derhalve in de bloei van zijn leven te begeven.

### 1.3 Onderzoeksvraag, toetsingskader en onderzoeksmethode

Dit brengt mij tot de centrale vraagstelling van mijn onderzoek. Mijn onderzoeksvraag luidt als volgt:

*Hoe verhouden de Unierechtelijke en de nationaalrechtelijke btw-gevolgen van niet-betaling zich tot elkaar en tot het rechtskarakter van de btw en in hoeverre zijn de btw-gevolgen van niet-betaling voor de leverancier en voor de afnemer in evenwicht?*

Bij de beantwoording van deze onderzoeksvraag beoog ik een oordeel te vormen over de *geldigheid* van het nationale recht (door het nationale recht aan het Unierecht te toetsen) en over de *kwaliteit* van het Unierecht en het nationale recht (door het Unierecht en het nationale recht aan het rechtskarakter te toetsen en de gevolgen voor de leverancier en voor de afnemer tegen elkaar af te zetten). Met bedoelde vraagstelling worden naar mijn idee de belangrijkste ingrediënten ondervangen om tot een dergelijk oordeel te kunnen komen. Dit oordeel zou mij vervolgens in staat moeten stellen om concrete aanbevelingen te kunnen doen om eventuele problemen weg te nemen.

20 Ter ere van deze mijlpaal organiseert het Fonds Indirect Tax op donderdag 28 juni 2018 een congres waarin op de afgelopen vijftig jaar wordt teruggekeken.

21 Aanleiding voor bedoelde wetwijziging was vooral dat art. 29 Wet OB 1968 (tot 2017) in de praktijk op veel bezwaren stuitte (zie onder meer paragraaf 4.2) en bovendien diverse onevenwichtigheden kende, die ook als strijdig met het Unierecht werden ervaren (zie uitgebreid Heijnen 2010 en de aldaar aangehaalde rechtspraak en literatuur).

22 Buitengewoon recent zijn bijvoorbeeld HvJ 12 oktober 2017, nr. C-404/16, V-N 2017/51.14 (*Lombard*) (paragraaf 3.3.1.3), HvJ 23 november 2017, nr. C-246/16, V-N *Vandaag* 2017/2753 (*Enzo di Maura*) (paragraaf 3.3.6.2.1) en de thans nog bij het HvJ aanhangig zijnde zaak T-2 (nr. C-396/16, V-N 2017/51.18.34) (paragraaf 7.2.2.1).



De onderzoeksvraag zet aan tot een diepgaand onderzoek naar het vigerende recht en het aanleggen van diverse toetsingsmaatstaven. De vraagstelling laat zich opsplitsen in de volgende deelvragen:

- a) Welke btw-gevolgen verbindt het Unierecht aan niet-betaling en hoe verhouden deze zich tot het rechtskarakter van de btw?
- b) Welke btw-gevolgen verbindt het nationale recht aan niet-betaling en hoe verhouden deze zich tot het Unierecht en het rechtskarakter van de btw?
- c) In hoeverre zijn de btw-gevolgen van niet-betaling voor de leverancier en voor de afnemer met elkaar in evenwicht, zowel in Unierechtelijke als nationaalrechtelijke zin, met inachtneming van het rechtskarakter van de btw?

Een belangrijk onderdeel van deze deelvragen is het in kaart brengen van het geldende recht. Daarvoor zal ik in mijn onderzoek diverse rechtsbronnen aanboren, waaronder de Btw-richtlijn, de Wet OB 1968, de totstandkomingsgeschiedenis van deze 'wettelijke' bronnen, lagere wet- en regelgeving, rechtsbeginselen,<sup>23</sup> rechtspraak en literatuur. Om een oordeel te kunnen vormen over de kwaliteit van het Unierecht en het nationale recht is het noodzakelijk om de verhouding tussen het (aldus gevonden) geldende recht en het wenselijke recht in kaart te brengen. Hierbij vormt het rechtskarakter (ofwel strekking) van de btw (als invulling van het wenselijke recht) naar mijn idee de meest geëigende toetssteen.<sup>24</sup> Het rechtskarakter van de btw beschrijft namelijk wie, wat en op welke wijze de btw beoogt te belasten. Deelvraag b ziet daarnaast op de geldigheid van het nationale recht. Zoals uit het hierna te bespreken toetsingskader zal blijken, is het Unierecht van hogere rechtsorde, waaraan de geldigheid van het nationale recht moet worden getoetst. Bij de beantwoording van deze deelvraag is het derhalve noodzakelijk het nationale recht ook te toetsen aan diversen bronnen van het Unierecht, waaronder de Btw-richtlijn. Daarbij is een belangrijke rol weggelegd voor rechtsbeginselen van het Unierecht. De hiervoor beschreven aspecten van de onderzoeksvraag vallen samen in de zoektocht naar het antwoord op deelvraag c. Aangezien niet-betaling gevolgen kan hebben zowel voor de leverancier als voor de afnemer, is het voor een goed begrip van de problematiek noodzakelijk om de verhouding tussen de positie van de leverancier en die van de afnemer in het onderzoek te betrekken.

#### 1.4 Afbakening van het onderzoek

De btw-problematiek bij niet-betaling rust op twee belangrijke pijlers: de maatstaf van heffing (de verschuldigdheid) en de aftrek van btw. Ik probeer mij in deze studie zo veel mogelijk tot deze fundamentele te beperken, waarbij ik de positie van de leverancier en de afnemer (in hun enkelvoudige relatie) centraal stel. In een studie als deze is het echter onoverkomelijk om ook andere btw-onderwerpen de revue te laten passeren. Ik denk bijvoorbeeld aan de wijze waarop bedoelde correcties door ondernemers moeten worden gemaakt en de verplichting om alle op een factuur vermelde btw te voldoen. Ook *binnen*

23 Het gaat hierbij om beginselen van primair Unierecht (de 'algemene rechtsbeginselen') en beginselen van secundair Unierecht (de 'pseudobeginselen' of 'btw-beginselen'), voor zover zij het karakter hebben van een uitleggings- of interpretatiebeginsel. Zie daarvoor paragraaf 2.3.2.

24 Zie uitvoerig 2.4.6 waarin ik de normatieve waarde van het rechtskarakter van de btw centraal stel. Zie tevens de aldaar aangehaalde literatuur.

de hiervoor aangehaalde pijlers is het zaak focus aan te brengen. De btw-correcties bij niet-betaling maken namelijk deel uit van de bijzondere bepalingen rondom (herziening van) de maatstaf van heffing respectievelijk de bepalingen rondom (herziening van) de aftrek, waarbinnen de niet-betaling c.q. het onbetaald laten van handelingen in één adem wordt genoemd met andere situaties waarin een ondernemer geen vergoeding ontvangt. Het betreft – kort en goed – de ongedaanmaking van de handeling, de prijsvermindering (art. 90 en 185 Btw-richtlijn) en de vernietiging, het verlies en de diefstal van goederen (art. 185 Btw-richtlijn). Hoewel deze studie nadrukkelijk gaat over de categorie niet-betaling, ontkom ik er niet aan om deze situaties wel in het onderzoek te betrekken. Dit doe ik alleen wanneer deze correcties van onderscheidende betekenis zijn en de categorie niet-betaling in perspectief plaatst. Het onderzoek is gericht op binnenlandse verhoudingen. De btw-gevolgen van grensoverschrijdende situaties komen niet aan de orde. Evenmin zal ik de Nederlandse regeling vanuit een rechtsvergelijkend perspectief beoordelen.

### **1.4.1     *Betekenis van het civiele recht***

Dat deze studie handelt over de btw-aspecten van niet-betaling wil niet zeggen dat het onderzoek beperkt blijft tot het fiscale recht. Voor een goed begrip van de fiscale problematiek is het noodzakelijk onderdelen van het civiele recht mee te nemen. Ik zal alleen refereren aan het civiele recht wanneer dit dienstbaar is aan de uitleg van het fiscale recht of wanneer tussen beide rechtsgebieden een nauwe samenhang bestaat. Zo is de vraag naar wanneer sprake is van (niet-)betaling in principe een civieljuridische aangelegenheid. Van een betaling kan bijvoorbeeld ook sprake zijn wanneer een vordering met een schuld wordt verrekend of wanneer een handelsvordering wordt omgezet in een lening. Een uitstapje naar het Burgerlijk Wetboek is dan onvermijdelijk. Het Burgerlijk Wetboek speelt ook een rol in het geval een vordering wordt overgedragen, waarbij de vraag opkomt welke gevolgen een dergelijke overdracht voor de btw meebrengt als de vordering uiteindelijk niet wordt betaald. Daarnaast vindt niet-betaling vaak oorzaak in het faillissement van de afnemer. Vandaar dat ik op bepaalde punten van het aangrenzende insolventierecht dieper inga. Ik beperk mij hierbij tot insolventieperikelen bij rechtspersonen. De in de Faillissementswet opgenomen schuldsaneringsregeling van natuurlijke personen laat ik ongemoeid. De veelal aan faillissement voorafgaande surseance van betaling komt slechts terloops aan bod.

### **1.4.2     *VAT Gap***

Ik neem in deze studie het huidige btw-systeem tot uitgangspunt. Ik ga niet in op (vermeende) onvolkomenheden van het algehele btw-systeem an sich. Ook eventuele oorzaken van het niet naar behoren functioneren van het systeem laat ik buiten beschouwing. Ik denk daarbij aan de zogenoemde 'VAT Gap'. Dit is het verschil tussen het btw-bedrag dat in theorie door de Belastingdienst geïnd moet worden en het daadwerkelijk door de