

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Nadruk verboden

Erasmus School of Economics

Masterscriptie

**BTW EN DE INTRACOMMUNAUTAIRE
GOEDERENHANDEL**

Abdelmounaim Tanouti

Studentnummer 311813

Begeleider: P.C.J. Oerlemans

Rotterdam, November 2013



Hoofdstuk 1 Inleiding	3
1.1 <i>Intracommunautaire goederentransacties in de btw</i>	3
1.2 <i>Onderzoeksvraag en toetsingskader</i>	4
1.3 <i>Reikwijdte van het onderzoek</i>	6
Hoofdstuk 2	7
2.1 <i>Inleiding</i>	7
2.2 <i>Harmonisatie als uitgangspunt voor een Europese btw</i>	7
2.2.1 <i>Ontstaan van de Europese btw</i>	7
2.2.2 <i>Afschaffing van de fysieke grenscontroles</i>	9
2.3 <i>Opzet van de btw-overgangsregeling</i>	10
2.3.1 <i>Werking van de btw-overgangsregeling</i>	10
2.3.2 <i>De intracommunautaire verwerving</i>	11
2.4 <i>Evaluatie van de btw-overgangsregeling</i>	12
2.4.1 <i>Verslag over de interne markt - 1993</i>	13
2.4.2 <i>Verslag over de interne markt - 1994</i>	14
2.4.3 <i>Verslag over de interne markt - 1995</i>	16
2.4.4 <i>Verslag over de werking van de btw-overgangsregeling voor intracommunautaire transacties</i>	17
2.4.5 <i>Een werkprogramma voor de interne markt</i>	19
2.4.6 <i>Mededeling “Strategie ter verbetering van de werking van het btw-stelsel”</i>	21
2.4.7 <i>Mededeling “Balans en bijstelling van de prioriteiten van de btw-strategie”</i>	22
2.5 <i>Administratieve samenwerking en bestrijding van btw-fraude</i>	23
2.6 <i>Het groenboek</i>	28
2.7 <i>Samenvatting</i>	30
Hoofdstuk 3	32
3.1 <i>Inleiding</i>	32
3.2 <i>De situatie vóór 1993</i>	32
3.3 <i>De definitieve regeling in de evaluatieverslagen over de interne markt en de btw-overgangsregeling</i>	34
3.4 <i>De Studiecommissie</i>	37
3.4.1 <i>De gestelde criteria door de Studiecommissie</i>	37
3.5 <i>De toekomst van de btw</i>	39
3.6 <i>Samenvatting</i>	40
Hoofdstuk 4	42
4.1 <i>Inleiding</i>	42
4.2 <i>Relevante punten voor de belastingautoriteiten en het bedrijfsleven</i>	42
4.3 <i>Toetsing van de overgangsregeling</i>	45
4.3.1 <i>De systematiek van de overgangsregeling</i>	45
4.3.2 <i>De complexiteit van de overgangsregeling</i>	45

4.3.3	Het budgettair aspect van de overgangsregeling	46
4.3.4	Fraudebestrijding	46
4.4	Toetsing van de definitieve regeling	48
4.4.1	Rechtszekerheid en eenvoud binnen de definitieve regeling	48
4.4.2	Een verrekeningsstelsel	49
4.4.3	Haalbaarheid van de definitieve regeling	49
4.5	<i>Samenvatting</i>	50
Hoofdstuk 5		52
5.1	<i>Inleiding</i>	52
5.2	<i>Diensten</i>	52
5.2.1	Algemeen	52
5.2.2	Plaats van dienst	53
5.3	<i>De verleggingsregeling</i>	54
5.3.1	Algemeen	54
5.3.2	De afnemer	54
5.3.3	De algemene verleggingsregeling	54
5.3.4	De doelgerichte verleggingsregeling	56
5.4	<i>De Authorized Trader</i>	59
5.4.1	Algemeen	59
5.4.2	Een vergelijking met de Authorized Economic Operator	59
5.4.3	Het Authorized Traderconcept	61
5.5	<i>Samenvatting</i>	63
Hoofdstuk 6 Conclusie		64
Literatuurlijst		68
	<i>Boeken en vakliteratuur</i>	68
	<i>Europese regelgeving</i>	68
	<i>Overige bronnen</i>	73

HOOFDSTUK 1 INLEIDING

1.1 Intracommunautaire goederentransacties in de btw

Vóór de tenuitvoerlegging van de interne markt in 1993 was het btw-stelsel ten aanzien van de intracommunautaire handel gebaseerd op douanegrenzen en fysieke grenscontroles van goederen. Wat na 1993 niet is veranderd, is het anders behandelen van de grensoverschrijdende handel. Daar waar de afschaffing van de fiscale grenzen een aanzienlijke verbetering was, heeft deze verbetering geleid tot nieuwe uitdagingen. De afschaffing van de fiscale grenzen ging gepaard met een verschuiving van de fysieke controle naar de administratie van de grensoverschrijdend opererende ondernemers. Hiermee is een significant deel van de btw-risico's en de lasten van de belastingautoriteiten naar het bedrijfsleven overgeheveld.

De thans vigerende regelingen binnen de btw ter zake van de intracommunautaire handel hebben, zoals nader zal blijken, een belemmerende werking en de vraag is of deze valt te rechtvaardigen. Een gebrek aan duidelijkheid inzake het principe van heffing in het land van bestemming lijkt hiervan de aanstichter te zijn. Een centrale wetgeving met bijvoorbeeld het maximaal aantal voorwaarden ontbreekt voor een juiste toepassing van het nultarief. Verder zijn ondernemers dikwijls onderworpen aan uiteenlopende wetgevingen binnen de Europese Unie (hierna: EU).

Er is een duidelijk spanningsveld waarneembaar tussen enerzijds de belangen van de lidstaten die proberen de btw-inkomsten zeker te stellen en anderzijds de belangen van het bedrijfsleven die zo min mogelijk willen worden belast met allerlei (administratieve) verplichtingen. De btw-inkomsten worden in gevaar gebracht door het niet onder controle hebben van malafide ondernemers. Dit heeft in de afgelopen jaren gesorteerd in een vervelende kwaal waar tot op heden geen geschikt middel tegen is gevonden. Middelen kunnen worden gezocht in de richting van relatief kleine dan wel ingrijpende wijzigingen. Met een relatief kleine wijziging wordt bedoeld op een middel binnen het btw-stelsel, terwijl een ingrijpende wijziging inhoudt dat het btw-stelsel een nieuwe wending moet krijgen, waarbij de kans bestaat dat fundamentele basisbeginselen ondergesneeuwd kunnen raken. Denk aan een stelsel

gebaseerd op het principe dat btw wordt geheven in het land van oorsprong, dit leidt ertoe dat de btw niet wordt geheven in het land van verbruik van het goed. Een solide btw-systeem is het uitgangspunt, hiertegenover moet ervoor worden gewaakt dat dit niet leidt tot een overbelasting van administratieve verplichtingen aan de zijde van het bedrijfsleven. Sinds de tenuitvoerlegging van de interne markt is dit punt meermaals aan bod gekomen als één van de grootste lacunes binnen het huidig btw-stelsel. Vooral vanwege de grote groei die de intracommunautaire handel de afgelopen decennia heeft meegemaakt.¹ Teneinde te bereiken dat het btw-stelsel het beoogde effect sorteert, is het van primordiaal belang de voornaamste problemen te achterhalen om daar te dien gevolge een geschikt instrument tegen in te zetten. Dit wordt evenwel onmogelijk gemaakt omdat het de Europese btw betreft. Dat houdt in dat van 28 lidstaten wordt gevraagd eenzelfde gedachtegoed te koesteren. Niet enkel in woord maar tevens in daad. Dit is ook terug te zien in de vereiste unanimititeit voor fiscale maatregelen binnen het Europees speelveld. Men kan zich voorstellen dat de politieke belangen of de nationale strategieën uiteenlopen. Dit neemt niet weg dat het vigerend btw-stelsel voor zekere verbetering vatbaar is. De Europese Commissie (hierna: Commissie) laat dan ook geen kans onbenut mee te denken in de bereidingswijze van constructieve alternatieven. De pijlers voor de toekomst van de btw zijn gericht op vereenvoudiging en fraudebestrijding. Deze zijn reeds door de Commissie aangehaald als de voornaamste zorgen die de nodige Europese aandacht opeisen.² Bij vereenvoudiging kan worden gedacht aan het harmoniseren en versoepelen van verschillende btw-procedures die de nodige rompslomp met zich brengen. Menig auteur ziet de btw-overgangsregeling namelijk als een waar doolhof voor de ondernemer.³ De grootschalige carrouselfraude waar de lidstaten de afgelopen jaren mee te kampen hebben gehad heeft geen verdere uitleg, bestrijding hiervan is noodzakelijk.

¹ In 2010 is de intracommunautaire handel vervijfvoudigd, zie het rapport van BusinessEurope in reactie op het groenboek inzake de toekomst van de btw van de Commissie, juni 2011.

² Zie o.a. COM(2013) 721, COM(2010) 381 en COM(2009) 21 voor wat betreft de vereenvoudiging van de btw en o.a. COM(2009) 511 en COM(2012) 428 voor de fraudebestrijding binnen de btw.

³ Van Vliet 2010.

1.2 Onderzoeksvraag en toetsingskader

Het primaire doel van deze scriptie is onderzoeken hoe de btw-overgangsregeling binnen het intracommunautair kader de tekortkomingen als gevolg van deze regeling het hoofd kan bieden. Om tot een oplossing te komen analyseer ik de huidige btw-overgangsregeling teneinde de manco's van dit systeem te achterhalen. Verder onderzoek ik de definitieve btw-regeling. Het huidig btw-overgangsstelsel zoals wij deze thans kennen, is in 1993 in gebruik genomen met het oog op het tijdelijk gebruik ervan. Hier zou in 1997 een definitieve regeling voor in de plaats komen welke echter is uitgesteld tot een nader te bepalen datum. De definitieve btw-regeling is gefundeerd op een aantal gronden die deze regeling kan rechtvaardigen als alternatief. Verder laat ik een aantal criteria los op beide regelingen. Dit zal leiden tot de belangrijke conclusie of een eventuele oplossing voor de problematiek, binnen de huidige btw-overgangsregeling, dan wel buiten de huidige btw-overgangsregeling moet worden gezocht. Ten slotte wil ik een mogelijke oplossing bespreken en aanvullen met een eigen voorstel om de tekortkomingen in te perken.

Bij de uitwerking van voornoemde doelstellingen staat in mijn onderzoek de volgende onderzoeksvraag centraal:

Kunnen de tekortkomingen voortkomend uit de huidige btw-regeling ter zake van de intracommunautaire goederenhandel het hoofd worden geboden en is daarvoor een ingrijpende wijziging van het btw-stelsel middels overgang naar de definitieve btw-regeling vereist?

Bovenstaande onderzoeksvraag kan worden gesplitst in twee delen. Het eerste deel van dit onderzoek betreft de vraag of de tekortkomingen van de btw-overgangsregeling kunnen worden weggenomen door de definitieve btw-regeling, en of de definitieve btw-regeling in termen van eenvoud en fraudebestrijding een verbetering is. Brengt de definitieve regeling zelf al dan niet een zekere bagage aan tekortkomingen of complexiteiten mee? Uiteindelijk heeft elk systeem zijn leemtes en dient een weloverwogen afweging te worden gemaakt. Ik onderzoek de tekortkomingen van de huidige btw-overgangsregeling in hoofdstuk 2, daarna bespreek ik de definitieve btw-regeling in hoofdstuk 3 en analyseer ik in hoofdstuk 4

beide btw-stelsels, opdat duidelijk mag worden of we naar mijn mening verder moeten met de btw-overgangsregeling dan wel de definitieve regeling. Het laatste deel van mijn onderzoek ziet op het bedenken van de oplossing. Als de tekortkomingen zijn blootgelegd en duidelijk is binnen welk btw-stelsel we naar een doelgerichte oplossing moeten zoeken, moet de vraag worden gesteld hoe tot een oplossing te komen die daadwerkelijk perspectief biedt. Zo zal er rekening moeten worden gehouden met de grootste knelpunten van het btw-stelsel. Een oplossing dient voor zowel de belastingautoriteiten als het bedrijfsleven een stap vooruit te zijn.

1.3 Reikwijdte van het onderzoek

Dit onderzoek richt zich enkel op de btw bij intracommunautaire goederentransacties waarbij de aanname wordt gemaakt dat de ondernemer hierin te allen tijde kwalificeert als belastingplichtige.⁴ Verder betreft dit onderzoek slechts de ondernemingsfeer, met volledige uitsluiting van het particulier plaatje. Wat betreft de tekortkomingen wordt voor dit onderzoek volledig aangesloten bij de gepubliceerde evaluatierapporten, mededelingen en overige publicaties van de Commissie. Zo wordt niet voorbij gegaan aan de meest essentiële punten welke van toepassing op de EU in zijn geheel.

⁴ Verder worden de termen ondernemers en het bedrijfsleven door elkaar gebruikt zonder enige bedoeling van discrepantie in betekenis.

HOOFDSTUK 2

2.1 Inleiding

Dit hoofdstuk staat in het teken van de btw-overgangsregeling. In paragraaf 2.2 wordt de harmonisatie besproken. Harmonisatie is noodzakelijk voor het goed functioneren van de interne markt. In deze paragraaf wordt de ontstaansgeschiedenis van de Europese btw aangehaald om een goed beeld te schetsen van de genomen initiatieven ten aanzien van harmonisatie. Vervolgens komt de afschaffing van de fysieke grenscontroles aan bod. Het doel van de afschaffing wordt besproken en de gevolgen die de afschaffing teweeg heeft gebracht worden benoemd. Daarna wordt de opzet van de overgangsregeling met betrekking tot het intracommunautair goederenverkeer kort in de paragraaf 2.3 behandeld. De intracommunautaire verwerving komt in deze paragraaf eveneens aan bod. In paragraaf 2.4 worden vele woorden gewijd aan de werking en evaluatie van de overgangsregeling. Dit wordt gedaan door middel van een drietal verslagen over de werking van de interne markt, een verslag over de btw-overgangsregeling, een werkprogramma voor de interne markt en twee mededelingen van de Commissie inzake een btw-strategie en het bijstellen van de prioriteiten van de btw-strategie. Verder bespreek ik in paragraaf 2.5 de administratieve samenwerking en de fraudebestrijding in een notendop. Ten slotte passeert het groenboek van 2010 kort de revue in paragraaf 2.6.

2.2 Harmonisatie als uitgangspunt voor een Europese btw

2.2.1 Ontstaan van de Europese btw

In het verdrag van Rome⁵ is voor het eerst impliciet de wens neergelegd om te komen tot een gemeenschappelijke markt. Dit onderschrijft het streven naar het bereiken van één der begeerde hoofddoelen: harmonisatie. Harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting was een uitvloeisel van dit verdrag. Hierdoor zou onder meer het aantal handelsbarrières tussen de landen moeten worden teruggedrongen. Het Neumark-rapport⁶ en het ABC-rapport⁷ bevatten hoofdlijnen

⁵ Art. 2 van het verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (EEG).

⁶ Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité 1962.

⁷ ABC-rapport, 1962.

voor de harmonisatie van de verschillende btw-stelsels.⁸ Na dit vooronderzoek is door de Commissie een ontwerprichtlijn ingediend bij de Raad.⁹ Deze ontwerprichtlijn voorzag enerzijds in een geleidelijke invoering van een Europese btw en anderzijds in de afschaffing van de fysieke grenscontroles.

Het ontstaan van de Europese btw wordt gemarkeerd door de Eerste en Tweede Richtlijn¹⁰ inzake het stelsel van heffing van belasting over de toegevoegde waarde. De Eerste Richtlijn legt de basis voor de btw. Het gemeenschappelijk stelsel berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven, welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, ongeacht het aantal transacties die tijdens het productie- en distributieproces voor de fase van heffing hebben plaatsgevonden.¹¹ Het vooringenomen doel was de wetgevingen van lidstaten te harmoniseren door een Europees btw-systeem te ontwikkelen binnen de interne markt.¹²

De Tweede Richtlijn trachtte structuur in de Europese btw aan te brengen, deze richtlijn was echter meer algemeen van aard. Na veel onderzoek en overleg is de Tweede Richtlijn in 1977 vervangen door de Zesde Richtlijn¹³. De grote lijnen uit de Tweede Richtlijn zijn in de Zesde Richtlijn nader gepreciseerd en aangevuld, met name aan de bepalingen inzake de belastinggrondslag werd meer vorm gegeven.

Vanuit het Europees bedrijfsleven was het onvervuld verlangen naar een versterking van de interne markt. Deze druk sorteerde in een 'witboek' op 14 juni 1985.¹⁴ Hierin werd een aantal plannen voor richtlijnen besproken waaronder de opheffing van de fiscale grenzen tussen lidstaten. Dit streven werd in 1986 door de

⁸ Overeenkomstig doel en strekking van art. 99 van het Verdrag van Rome.

⁹ Richtlijn 64/560/EEG.

¹⁰ Richtlijn 67/227/EEG.

¹¹ Art. 2 Richtlijn 67/227/EEG.

¹² In de Eerste Richtlijn komt dit terug in de eerste overweging van de considerans:

“Overwegende dat de voornaamste doelstelling van het Verdrag (van Rome) is het instellen, in het kader van een economische unie, van een gemeenschappelijke markt waarin een gezonde mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een binnenlandse markt.”

¹³ Richtlijn 77/388/EEG.

¹⁴ COM(85) 310 def.

Raad in de Europese Akte bevestigt middels een wijziging in het verdrag van Rome. De Commissie diende in 1987 de eerste voorstellen in ten aanzien van een nieuw Europees btw-systeem.¹⁵ Het zwaartepunt van deze voorstellen lag op het afschaffen van de fiscale grenzen omdat dat werd geacht de grootste barrière te zijn op de weg naar de voltooiing van de interne markt.

2.2.2 Afschaffing van de fysieke grenscontroles

De oorspronkelijke bedoeling was dat de opheffing van de fiscale grenzen zou bewerkstelligen dat geen onderscheid diende te worden gemaakt tussen een binnenlandse en een intracommunautaire goederentransactie.¹⁶ Dit zou worden verwezenlijkt door voor de plaats van de btw-heffing aan te sluiten bij het land van oorsprong. De ondernemer die in een andere lidstaat goederen aanschafte, zou de betaalde btw in de lidstaat waarin hij is gevestigd als voorbelasting kunnen aftrekken. Volgens de lidstaten diende de btw evenwel ten goede te komen aan het bestemmingsland. Ook hiermee werd rekening gehouden. Hiervoor zou een communautair 'clearingsysteem' worden geïntroduceerd. Iedere lidstaat zou periodiek moeten berekenen welk bedrag aan btw ter zake van intracommunautaire goederentransacties per saldo vorderbaar is van de andere lidstaten dan wel verschuldigd is aan de andere lidstaten. Het saldo zou nadien via één centraal clearinginstantie onder de lidstaten worden verrekend.

Ondanks dat voornoemd systeem in overeenstemming is met de beoogde interne markt stonden niet alle lidstaten te juichen dit systeem aan te nemen. In beginsel leek het bezwaar van de Raad zich te richten tegen de omvangrijke stromen aan btw ter zake van intracommunautaire transacties die via een centrale clearinginstantie verrekend diende te worden.¹⁷ Uiteindelijk bleek dat menig lidstaat was bevangen met de angst dat enkele lidstaten niet of niet tijdig in staat zouden zijn het verschuldigde belastingbedrag af te dragen aan de centrale clearinginstantie. Vanwege het onderling gebrek aan vertrouwen was de Raad bijgevolg niet bereid het voorstel van de Commissie te aanvaarden.

¹⁵ COM(87) 322 def.

¹⁶ Zie ook Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, No. 202.

¹⁷ Vermeend 2002, p. 125.

Desalniettemin is de Raad eind 1991 met een compromisvoorstel gekomen. Dit om gezichtsverlies jegens de burgers te voorkomen.¹⁸ Een vierjarig overgangsregime zou op 1 januari 1993 van start gaan en na de verwachte einddatum van 31 december 1996 automatisch van kracht blijven tot een ingangsdatum voor het definitieve btw-systeem is vastgesteld. Bij de wijziging van de Zesde Richtlijn op 16 december 1991 is in art. 28 terdecies opgenomen dat de Commissie voor 31 december 1994 bij de Raad een verslag moest indienen over de werking van de overgangsregeling én voorstellen voor de definitieve regeling moest doen.

Op 1 januari 1993 zijn de fiscale grenscontroles komen te vervallen tussen de lidstaten. Deze revolutionaire verandering verwerkelijkt de mogelijkheid voor de particulier om zonder tussenkomst van de douane inkopen te doen in alle 12 lidstaten van de toenmalige Europese Gemeenschap (hierna: EG). Het vrije verkeer van goederen werd een realiteit. Binnen de lidstaten wordt sindsdien het intracommunautaire verkeer van goederen niet meer als invoer aangemerkt. Een radicale wijziging ingevolge de opheffing van de fiscale grenscontrole is de verplaatsing van de grenscontrole naar de administratie van de btw-ondernemer. Dit komt later nog meer uitgebreid aan bod.

2.3 Opzet van de btw-overgangsregeling

2.3.1 Werking van de btw-overgangsregeling

In algemene zin kan worden gesteld dat de overgangsregeling op de intracommunautaire goederenhandel is gebaseerd op een drietal begrippen. Allereerst is er de belastbare handeling: iedere levering verricht onder bezwarende titel wordt aangemerkt als een belaste levering door de leverancier en een belaste verwerving door de afnemer. Het tweede begrip is het oorsprongslidbeginsel: iedere belaste handeling is verbonden aan de fiscale plaats van oorsprong, de lidstaat van waaruit een goed wordt geleverd of vervoerd. Het derde begrip is het bestemmingslandbeginsel: de btw sluit aan bij het verbruik van een goed. Het verbruik vindt plaats in de lidstaat van bestemming. Met Europa als interne markt is de kans dat de plaats van oorsprong samenvalt met de plaats bestemming onmiskkenbaar afgenomen. Om het bestemmingslandbeginsel te kunnen handhaven, dienden evenwel enige bepalingen te worden ingevoerd. Eén van deze bepalingen is

¹⁸ Kogels, 1993.

de intracommunautaire verwerving van goederen als belastbare handeling. Enerzijds kon hiermee deze handeling geïdentificeerd worden. Anderzijds kon aansluitend op het voorgaande de overeenkomstige aangifteverplichting opgelegd worden aan de ondernemer.

De complexiteit van de opzet van de overgangsregeling is de facto gelegen in het ten uitvoer leggen van onder meer de bepaling inzake het bestemmingslandbeginsel i.e. de intracommunautaire verwerving. Deze bepaling wierp een dilemma op voor de lidstaten: het al dan niet behouden van hun autonomie aangaande de controle van belastbare handelingen. Belastingheffing vindt echter, ongeacht wat het feitencomplex is, plaats in een andere lidstaat. De geïntegreerde vormgeving van deze autonomie eerbiedigt derhalve de regels van de territorialiteit. Voor de beoordeling van de toepassing van bijvoorbeeld het nultarief bij de intracommunautaire levering betekent dat, dat in beginsel het fiscaal gedrag van de afnemer buiten beschouwing wordt gelaten.

2.3.2 De intracommunautaire verwerving

Ten aanzien van het intracommunautair goederenvervoer en de wens de belastingheffing in het bestemmingsland te handhaven, werd de noodzaak aanwezig geacht de belastbare handelingen te definiëren. Dezelfde economische goederentransactie bestond aldus uit een belastbare handeling in de lidstaat van vertrek (levering) en een belastbare handeling in de lidstaat van aankomst (intracommunautaire verwerving). Door deze twee handelingen ieder afzonderlijk te behandelen, wordt bewerkstelligd dat de formaliteiten ten aanzien van een vrijstelling of belastingheffing in de ene lidstaat vervuld kunnen worden, zonder afhankelijk te zijn van de feiten in de andere lidstaat. Een levering wordt in art. 5 van de Zesde Richtlijn gedefinieerd als “*de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken*”. Deze kan onder voorwaarden worden vrijgesteld in de lidstaat van vertrek van de goederen. De eerste voorwaarde is dat het vervoer voor rekening en risico van de (ver)koper wordt verzonden of vervoerd van de ene lidstaat naar de andere lidstaat. De tweede voorwaarde stelt dat de levering van goederen wordt verricht voor een belastingplichtige die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek. Indien cumulatief wordt voldaan aan voornoemde voorwaarden moet de

ondernemer in de lidstaat van vertrek van de goederen de vrijstelling met recht op vooraf trek toepassen. De intracommunautaire verwerving is het spiegelbeeld van de intracommunautaire levering van goederen.¹⁹ Deze belastbare handeling is onderworpen aan btw-heffing in de lidstaat van aankomst van de goederen. De intracommunautaire verwerving wordt in art. 28bis van de Zesde Richtlijn gedefinieerd als *“het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed”*.

Teneinde een soepele toepassing van de overgangsregeling te behouden dan wel het voorkomen van onnodige verzwareningen ingevolge de invoering van de intracommunautaire verwerving is een aantal begeleidende maatregelen geïntroduceerd. De btw-identificatie is één van deze maatregelen. Ondernemers dienen de belastingautoriteiten het btw-identificatienummer van hun afnemers te verschaffen bij een intracommunautaire goederentransactie. Een belastingautoriteit is aldus in staat bij de controle van de handeling de gegevens, welke zijn ontvangen via het VIES-systeem, te integreren.

2.4 Evaluatie van de btw-overgangsregeling

Reeds in 1991 is bij wijziging van de Zesde Richtlijn ter zake van de btw vastgesteld dat de Commissie voor 31 december 1994 een verslag over de werking van de zogenoemde overgangsregeling inclusief voorstellen voor de definitieve regeling moet indienen.²⁰ In het Verslag-Sutherland over ‘de interne markt na 1992, de uitdaging aannemen’ is een aanbeveling gedaan welke door de Commissie is overgenomen in haar mededeling van 2 december 1992.²¹ Hierin is bepaald dat de Commissie een jaarverslag zou moeten uitbrengen over de werking van de interne markt. Dit jaarverslag dient te peilen in hoeverre de vooraf vastgestelde doelstellingen zijn behaald en om prioriteiten voor de nabije toekomst te bepalen. Immers, de status omtrent de voltooiing van de interne markt was met de afschaffing van de fiscale

¹⁹ Zie overeenkomstig MvT, Kamerstukken II 1991/92, 22 712, nr. 3, p. 12. Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001.

²⁰ Art. 28 terdecies, Zesde Richtlijn.

²¹ SEC(92) 2277 def.

grenzen veeleer in de beginfase dan in de eindfase. Parallel aan dit verslag over de werking van de overgangsregeling is eveneens de werking van de interne markt beoordeeld in 1993, 1994 en 1995 middels meerdere jaarverslagen. Hierin werd jaarlijks geëvalueerd over de tenuitvoerlegging en de ontwikkeling van de interne markt. Hieronder wordt op chronologische wijze uiteengezet wat de bevindingen zijn geweest van de Commissie ter zake van het btw-stelsel met betrekking tot het intracommunautair goederenverkeer.

2.4.1 Verslag over de interne markt - 1993²²

In het eerste verslag van de Commissie is een start gemaakt met het evalueren van de interne markt. Hierna volgen nog twee verslagen ter beoordeling. De voornaamste conclusie uit dit verslag is dat, ondanks de goede werking van de interne markt, verbetering noodzakelijk is om het potentieel van de interne markt optimaal te benutten.²³ Te dien aanzien is besloten een Strategisch Programma²⁴ op te stellen en deze in het eerste jaar te publiceren. De hieraan voorafgaande mededeling van Commissie op 2 juni 1993 is vergezeld met een werkdocument en hebben een doorslaggevende rol gespeeld in de vormgeving van dit Strategisch Programma, welke op 22 december 1993 is gepubliceerd. Hierin is vastgesteld dat duidelijk onder woorden dient te worden gebracht wat de prioriteiten zijn van de EU voor de opvolgende jaren, teneinde het potentieel van de interne markt volledig te benutten. Met betrekking tot de overgangsregeling werd beklemtoond dat bedrijven bij intracommunautaire transacties erop dienen toe te zien dat de afnemers in het bezit zijn van een geldig btw-identificatienummer en dat deze bedrijven er zorg voor dragen dat de goederen daadwerkelijk worden vervoerd naar een andere land dan het oorsprongsland.²⁵ Verder is een aanzienlijke lastenverlichting geconstateerd voor de vervoerders ingevolge een aanpassing in de wijze van het doen van aangifte.²⁶ Uit de EIC-vragenlijst is eveneens gebleken dat de overgangsregeling gunstig is ontvangen.²⁷ Het verslag onderkent dat meer samenwerking tussen de

²² COM(94) 55 def.

²³ SEC(92) 2277 def, p. 9.

²⁴ COM(93) 632 def.

²⁵ COM(93) 632 def, p. 98.

²⁶ Niet meer een aangifte per verzending maar een periodieke aangifte.

²⁷ IP/93/973.

belastingautoriteiten onvermijdelijk is ter bevordering van een goede werking van de overgangsregeling. In dat kader is in zeer korte tijd een beheersstructuur²⁸ en een computernetwerk voor gegevensuitwisseling tussen lidstaten (VIES) tot stand gebracht. Ook wordt in dit verslag bevestigd dat de overgangsregeling minder eenvoudig is dan de definitieve regeling, doch dit wordt getolereerd vanwege de tijdelijke duur van de overgangsregeling. Daarnaast zijn voorstellen gedaan voor de definitieve regeling waarin de ervaringen opgedaan gedurende de overgangsregeling zijn meegenomen. De voorstellen inzake de definitieve regeling zien met name op de gelijkstelling van binnenlandse en intracommunautaire transacties. Verder is door de EU ingezet op het Mattheus-Tax-programma²⁹, Dat diende ter verbetering van de samenwerking en het verschaffen van inzicht in de werkmethoden van verschillende belastingautoriteiten binnen de EU.

2.4.2 Verslag over de interne markt - 1994³⁰

Bij deze tweede beoordeling van de interne markt heeft de Commissie van talrijke bronnen gebruik gemaakt teneinde een vollediger beeld te krijgen van het functioneren van de interne markt. Zo is onder meer een aantal Euro-Info Centers bij de onderzoeken betrokken geweest en zijn opiniepeilingen gehouden. Verder zijn vele openbare hoorzittingen georganiseerd en meerdere organisaties willigden het verzoek van de Commissie in om voor de opstelling van dit verslag een eigen evaluatie in te dienen. Twee jaren na inwerkingtreding van de overgangsregeling is deze diverse malen beoordeeld door zowel particuliere ondernemingen als de lidstaten. Op initiatief van Nederland is door het Instituut van het Midden- en Klein bedrijf onderzoek gedaan ter beoordeling van de overgangsregeling. De Raad voor het Midden- en Kleinbedrijf (hierna: RMK) heeft in samenwerking met het Fiscaal Instituut Tilburg een uitvoerige enquête opgesteld om inzicht te verkrijgen in de administratieve, financiële en organisatorische gevolgen van de overgangsregeling. De bevindingen zijn gepubliceerd als een advies.³¹ Met name de ervaringen van het bedrijfsleven met de overgangsregeling werd beoogd te worden gepeild. Aan de hand

²⁸ Deze beheersstructuur bestaat uit centrale verbindingkantoren in de lidstaten en een Permanent Comité die met regelmaat in Brussel vergadert.

²⁹ Naar analogie van het Mattheus-programma voor douaneambtenaren.

³⁰ COM(95) 238 def.

³¹ Raad voor het Midden- en Kleinbedrijf 1994.

van de uitkomst van het onderzoek kan een aantal belangrijke punten worden afgeleid. Allereerst heeft de geforceerde wijziging, ingevolge de sinds 1 januari 1993 geldende regelgeving, geleid tot een verhoging van de administratiekosten voor het midden- en kleinbedrijf. Deze kosten dienen tegen de voordelen van het vervallen van de douaneformaliteiten te worden afgezet. Doch kan vanuit een kosten oogpunt niet gesproken worden van saillante besparingen. Verder is in het overgangssysteem het btw-identificatienummer van primordiaal belang. Het gebruik en de verificatie hiervan is mede bepalend bij de beoordeling of de vrijstelling bij een intracommunautaire levering al dan niet van toepassing is. Dit btw-identificatienummer geeft een indicatie van de hoedanigheid van de afnemer, waar de leverancier echter in het kader van fraude soms weinig vat op heeft. Het verkrijgen van deze btw-identificatienummers evenals het tijdig verifiëren hiervan door de belastingautoriteiten is één van de ondervonden moeilijkheden door ondernemers. Daarenboven vormt de bewijslast ten aanzien van de vrijstelling bij een intracommunautaire levering zacht uitgedrukt een complexe aangelegenheid. Het voldoen aan de administratieve verplichtingen, terwijl tussen de transactie en de controle lange tijd is verstreken, is een uitzichtloze missie. Het beschikken over de nodige gegevens van de afnemer is voor de leverancier een administratieve verzwarende. Dit brengt vele onzekerheden met zich en de financiële gevolgen van het tekortschieten komen dikwijls jaren later pas tot uitdrukking. De RMK is derhalve van mening dat het voor het bedrijfsleven aantrekkelijker is te streven naar het definitief systeem waarin de hoedanigheid van de afnemer geen significante rol speelt bij het toepassen van de vrijstelling bij een intracommunautaire levering. Ook wordt de neutraliteit en gelijkheid hersteld en wordt derhalve geen onderscheid gemaakt tussen een binnenlandse en intracommunautaire goederentransactie. Inzake het recht op aftrek dient te worden gekeken naar de hoedanigheid van de afnemer en is dit inherent aan doel en strekking van de btw in binnenlandse situaties. Zo wordt de ondernemer in de overgangsregeling belast met de toepassing van maar liefst drie verschillende stelsels (binnenlandse transacties, intracommunautaire transacties en transacties met derde landen), terwijl de

definitieve regeling de ondernemer slechts met twee stelsels belast (intracommunautaire transacties en transacties met derde landen)³².

In de literatuur is de werking van de overgangsregeling tevens aan bod gekomen. Denie stelt dat in het ondernemerscircuit financieel weinig is veranderd als gevolg van de afschaffing van de fiscale grenzen.³³ De greep op de goederenstroom is behouden middels de verschuiving van de controles naar de administratie van de ondernemer. Wat betreft het tarief heeft de neutraliteitsbeginsel zijn maximum bereikt met de vrijstelling bij een levering. De administratieve last daarentegen wordt nog niet geneutraliseerd in communautair verband.

Al met al kan de conclusie worden gewettigd dat niet ten volle is geprofiteerd van de geïntegreerde markt. Marktdeelnemers ervaren de verzwarende lasten van verscheidene bepalingen, de bewijsvoering en de identificatie- en aangifteplicht. Deze moeilijkheden vloeien voort uit de regels neergelegd in de Zesde Richtlijn. Tegen dit rechtstreeks gevolg kan men zich tot nog toe niet voldoende afweren.

2.4.3 Verslag over de interne markt - 1995³⁴

De beoordeling, herleidt uit het derde verslag ter evaluatie van de interne markt, van de Commissie inzake de werking van de overgangsregeling is positief wat de opzet en de tenuitvoerlegging van de nieuwe regelgeving betreft. Niet geheel onverwachts worden als nog steeds geldende knelpunten gezien:

- de suboptimale benutting van de interne markt;
- het verschil tussen binnenlandse en intracommunautaire handelstransacties;
- de moeilijk te verifiëren status van afnemers in andere lidstaten;
- het probleem bij het aantonen van het vervoer naar een andere lidstaat;
- de verschillende aangiften en formaliteiten per lidstaat;
- de verschillende wijze van omzetting van het gemeenschapsrecht in nationale wetgeving door instanties van de lidstaten.

³² In zulks geval is het neutraliserend karakter van kracht zodat geen onderscheid bestaat tussen binnenlandse en intracommunautaire goederentransacties.

³³ Denie 1995.

³⁴ COM(96) 51 def.

Uit het onderzoek uitgevoerd door de Euro Info Centres in 1995 onder 182 ondernemingen uit 15 lidstaten, ter evaluatie van de werking van de overgangsregeling, is een aantal punten bevestigd. De werking van de interne markt heeft zoals verwacht gezorgd voor meer mobiliteit en toegankelijkheid, vanzelfsprekend wordt ook de besparing van tijd en geld als positief ervaren. Als gebieden waarop moeilijkheden worden ondervonden door ondernemingen worden onder meer Intrastat, het terugkrijgen van de btw en de verkrijging van een goedkeuring van het btw-identificatienummer genoemd. In dit verslag onderkent de Commissie dat deze structurele gebreken voortkomen uit het systeem van de btw zelf. Hierin wordt impliciet gesteld dat fundamentele aanpassingen onontbeerlijk zijn teneinde ondernemingen de mogelijkheid te bieden binnenlandse en grensoverschrijdende goederentransactie op eenzelfde manier te behandelen. Een positief punt is de administratieve samenwerking. De bijstand en uitwisseling van informatie tussen lidstaten onderling is een geïntegreerd onderdeel geworden van de controlestrategie. Afsluitend onderstreept de Commissie nog het belang van samenwerking en is van mening dat deze samenwerking een sleutelrol speelt bij de soepele toepassing van de btw-regeling inzake goederentransacties.

2.4.4 Verslag over de werking van de btw-overgangsregeling voor intracommunautaire transacties³⁵

Het voornaamste doel van dit verslag was een balans opmaken 18 maanden na invoering van de overgangsregeling. In het bijzonder is de evaluatie gericht op de knelpunten vanuit de praktijk door zowel het bedrijfsleven als de belastingautoriteiten. Na het uitgebreid in kaart brengen wat met de overgangsregeling is bereikt en een uiteenzetting van de geldende bepalingen van de overgangsregeling, worden in dit verslag de ontwikkelingen getoetst aan de belastingbeginselen van de Zesde Richtlijn en de naleving hiervan. Bij het analyseren van de overgangsregeling en het evalueren van de meest in het oog springende knelpunten, kan in hoofdlijnen een aantal conclusies worden getrokken. De invoering van de overgangsregeling leidde, door de laattijdige goedkeuring van de Raad, tot de nodige moeilijkheden bij de omzetting door de lidstaten. In het oog springend was het gemis van een tijdige en effectieve informatieverstrekking aan

³⁵ COM(94) 515 def..

bedrijven en consumenten. Verder wordt geconcludeerd dat de ondervonden moeilijkheden door bedrijven niet het gevolg is van de overgangsregeling maar van de basisprincipes van het btw-stelsel. De overgangsregeling is immers slechts een aanpassing van deze basisprincipes aan het uitzonderlijk geval van de intracommunautair transacties. De definitie van de plaats van belasting sluit namelijk nog steeds aan bij de plaats van verbruik van het goed, waardoor het materieel volgen van het goed onafwendbaar is. Dit leidt tot één van de zwaarst ervaren knelpunten door bedrijven: onderscheid blijven maken tussen belaste handelingen waarvan de plaats van bestemming in verschillende lidstaten is gelegen. Bij de introductie van de belastingheffing op de plaats van bestemming is getracht te bereiken, middels handhaving van deze regels, concurrentieverstoringen tegen te gaan. Deze ontstaan mede door de verschillen in tarieven tussen lidstaten. De keerzijde is aldus dat het heeft geleid tot complexe regelingen.

In dit verslag wordt als meest evidente voordeel van de btw, in vergelijking met andere verbruiksbelastingen, genoemd de eenvoud van de modaliteiten en mechanismen van de belastingheffing. Bij het belasten van een gegeven handeling wordt slechts gekeken naar de hoedanigheid van de ondernemer en naar de fiscale aard van zijn verrichte handeling. Deze objectiviteit waarborgt het afzonderlijk behandelen van de levering en de intracommunautaire verwerving. De leverancier verantwoordt de belasting op de verkoop en de afnemer rechtvaardigt uitsluitend zijn recht op vooraftrek van de belasting. Zo kunnen bedrijven niet aansprakelijk worden gesteld voor het fiscaal wangedrag van hun afnemers. Een schending van deze algemene constructie leidt beslist tot moeilijkheden. Een illustratie hiervan is waarneembaar bij de problematiek omtrent het aantonen van de voorwaarden voor toepassing van het nultarief bij een intracommunautaire levering.

2.4.5 Een werkprogramma voor de interne markt³⁶

De opgemaakte balans van de 3 jaarlijkse beoordelingen van de interne markt en het specifieke verslag ter evaluatie van de overgangsregeling resulteerde in het besef bij de Commissie, dat harmonisatie van de wetgevingen veel verder gaat dan slechts de afschaffing van de binnengrenzen. Derhalve is een werkprogramma voor de interne markt gepresenteerd teneinde te komen tot een bevredigend btw-stelsel. In de bijlage van het werkprogramma is een concreet actieplan door de Commissie opgezet met betrekking tot het indienen van voorstellen voor de definitieve regeling.

In onderhavig document wordt allereerst beknopt uiteengezet wat de beperkingen zijn van de huidige overgangsregeling, alvorens in te gaan op de hoofdkenmerken van de overwogen definitieve regeling. De meest in het oog springende beperkingen zijn de subjectiviteit van de huidige regeling, de flagrante verschillen in toepassing tussen de lidstaten en de verregaande ontevredenheid van bedrijven.

De huidige btw-overgangsregeling wijst het heffen van belasting toe aan het land waar het verkochte goed wordt verbruikt. Invoering van complexe regels waren benodigd vooraleer te komen tot bovengenoemde uitwerking. Hierdoor waren er toentertijd ten minste 25 regelingen om de plaats van belastingheffing te bepalen.³⁷ Derhalve kan niet langer worden gesproken van een objectieve regeling, met als gevolg dat de van toepassing zijnde fiscale bepaling afhankelijk is van diverse door de verkoper te beoordelen elementen, zoals:

- de plaats van vestiging van de verkoper en de koper;
- het btw-statuut van de ontvanger;
- het btw-identificatienummer van de ontvanger;
- de plaats waar goederen zich bevinden op het tijdstip van levering;
- wie het vervoer regelt, alsmede de plaats van vertrek of aankomst;
- de omzet van de verkoper in de lidstaat van aankomst van de goederen.

³⁶ COM (96) 328 def.

³⁷ Naast het implementeren van de richtlijn hebben lidstaten ruimte voor eigen nationale regelingen.

Lidstaten hebben door de flexibele benadering van de btw-regeling veel vrije ruimte voor toepassing van bepaalde regelingen. Naast richtlijnen die facultatieve regelingen toestaan dienen de al dan niet tijdelijke afwijkingen, bijzondere regelingen en verschillen in interpretatie eveneens in acht te worden genomen door bedrijven die in aanraking komen met verschillende wetgevingen en de toepassing daarvan. Kortom, het resultaat is een aanzienlijk gebrek aan rechtszekerheid. Daarenboven laat het verschil in toepassing van wetgevingen door lidstaten toe dat aan de hand van belastingconstructies dit verschil daar waar mogelijk wordt gespeeld. Dit leidt dientengevolge tot ongewenste concurrentievervalsing en fraude.

In juni 1994 heeft de conferentie “de Europese ondernemingen en de definitieve btw-regeling” plaatsgevonden. Dit was een vruchtbare bijeenkomst waarbij belanghebbenden met geprononceerde opvattingen een oordeel velden over de manco's van de huidige regeling en participeerden in een zeer grondige beschouwing welke diende uit te monden in een significante verbetering ten opzichte van de huidige regeling. Enkele cijfers:

- bijna 80% van de bedrijven spreken zich uit voor het vervangen van de huidige regeling door een definitieve regeling;
- 85% van de bedrijven streeft harmonisatie na van de verschillende wetgevingen (Met name de wijze van heffing en de aangifteverplichtingen).

Dit leidt tot bezwaarlijke gevolgen voor zowel de bedrijven als voor de autoriteiten. Naast hoge kosten kampen bedrijven ook met rechtsonzekerheid en discriminatie tussen handelingen. Deze complexe (subjectieve) regelingen en verschillen in toepassing van wetgeving tussen lidstaten werkt fraude en belastingontduiking in de hand. Bedrijven zullen geneigd zijn hun werkzaamheden niet op te geven dan wel aan te geven in de lidstaat waar dat voor hen het voordeligst is. Dit leidt tot een behoorlijke derving van belastingopbrengsten voor lidstaten. Hier werd overigens reeds in 1992 voor gewaarschuwd door Van Vliet.³⁸ Van Vliet stelde dat de overgangsregeling mogelijk fraudegevoeliger zou zijn dan het btw-systeem vóór 1993, omdat lidstaten slechts aangewezen zijn op de administraties van bedrijven.

³⁸ Lier, Van Vliet, Heering & Zevenboom 1992.

Dit zou niet de fundering moeten zijn van een waterdicht btw-systeem. Verderop in dit onderzoek worden de gevolgen van de frauduleuze handelingen cijfermatig aangetoond en wordt de problematiek hieromtrent wederom onderkend door de Commissie.

2.4.6 Mededeling “Strategie ter verbetering van de werking van het btw-stelsel”³⁹

De geleidelijke overgang die het werkprogramma van 1996 voor ogen had is zeer moeilijk gebleken. Hiervoor was een hoge mate van harmonisatie van de belastingmechanismen benodigd. Bovendien is een zekere mate van harmonisatie van tarieven onvermijdelijk teneinde belastingneutraliteit te kunnen waarborgen c.q. concurrentievervalsing tegen te gaan. Gezien de binnenlandse situatie in verschillende lidstaten moest geconcludeerd worden dat een dergelijke harmonisatie niet haalbaar was. Dientengevolge verliep de voortgang van de goedkeuringen door de Raad van voorstellen gedaan door de Commissie allesbehalve vlot.

Desondanks kent de huidige regeling cruciale gebreken. De complexiteit van de regeling en de aanleiding tot mogelijke btw-fraude, in het bijzonder de carrouselfraude, baart de Commissie grote zorgen. Met onderhavige mededeling streeft de Commissie in de vorm van een strategie te werken naar een modernisering en versterking van het btw-stelsel teneinde een meer uniforme wijze van toepassing te creëren. Onderstreept wordt het belang van een eenvoudig en waterdicht btw-stelsel voor de goede werking van de interne markt. Met deze mededeling wenst de Commissie de Raad een nieuwe impuls te geven voor het aanbrengen van noodzakelijke wijzigingen aan de huidige regeling. In algemene zin draait de uitvoerende strategie om de volgende 4 hoofddoelen:

- vereenvoudiging van de bestaande regels;
- modernisering van de bestaande regels;
- meer uniforme toepassing van de huidige regeling;
- nieuwe uitvoering van de administratieve samenwerking.

In dit kader is door de Commissie een actieprogramma opgesteld voor de komende

³⁹ COM(2000) 348 def.

jaren. Dit betreft met betrekking tot de btw met name de facturering van btw, wederzijdse bijstand en administratieve samenwerking, vaststellen van een ondergrens van het normale btw-tarief en het toepassingsgebied van het verlaagde tarief.

2.4.7 Mededeling “Balans en bijstelling van de prioriteiten van de btw-strategie”⁴⁰

Drie jaar later is in een voortgangsverslag vastgelegd welke maatregelen genomen zijn ten gevolge van de btw-strategie. Deze sluiten aan bij de wens om aan de hand van de vier hoofddoelen het btw-stelsel te versterken. Vooral op het gebied van de administratieve samenwerking is enorme vooruitgang geboekt. Hier wordt verder in dit stuk meer aandacht aan besteed. In het derde hoofdstuk van deze mededeling wordt aandacht besteed aan de plaats van heffing welke al geruime tijd werd gezien als een wezenlijk element binnen het btw-stelsel doch een fors knelpunt binnen de huidige regeling. De werkzaamheden hieromtrent vinden plaats aan de hand van twee richtsnoeren: waarborging van het beginsel van belastingheffing op de plaats van verbruik en de vereenvoudiging van de verplichtingen voor ondernemers. De btw is in essentie een verbruiksbelasting en voor de belastingheffing wordt in de huidige regeling aangesloten bij de plaats waar het eindverbruik plaatsvindt. Dit betekent echter niet dat malafide ondernemers gebukt gaan onder hun buitensporige fiscale verplichtingen. Teneinde te bewerkstelligen dat de verplichtingen voor ondernemers worden vereenvoudigd, is een aantal initiatieven ondernomen. Om te beginnen verwezenlijkt een eventuele verleggingsregeling de beoogde versoepeling voor ondernemers. Bij intracommunautaire transacties wordt de afnemer bijgevolg onder voorwaarden aangewezen als degene die de belasting dient af te dragen. Btw-fraude, in het bijzonder carrouselfraude, is thans een zorgelijke zaak. Het betreft hier doorgaans (binnenlandse) handelingen waarbij de leverancier btw berekent aan zijn afnemer en (intracommunautaire) handelingen waarbij de partijen geen btw aanrekenen. De koper oefent zijn recht op aftrek uit en de belastingplichtige verdwijnt zonder de verschuldigde btw af te dragen. Dit gaat veelal om aanzienlijke bedragen. Gepoogd wordt deze vorm van fraude te bestrijden middels meer administratieve samenwerking tussen lidstaten. Een grotere inzet van

⁴⁰ COM(2003) 614 def.

elektronische middelen voor communicatie tussen ondernemers en belastingautoriteiten en belastingautoriteiten onderling is in dit kader een stap in de juiste richting.

2.5 Administratieve samenwerking en bestrijding van btw-fraude

Op 1 januari 1993 is in het kader van de overgangsregeling de nieuwe regeling voor administratieve samenwerking in werking getreden. Het eerste verslag hieromtrent leidt tot de conclusie dat de gekozen middelen⁴¹ geschikt zijn voor het te dienen doel, zoals deze omschreven staat in Verordening (EG) nr. 218/92.⁴² In de mededeling van de Commissie van 16 februari 1994⁴³ is de Commissie tot de conclusie gekomen dat een beleidskader noodzakelijk is voor de administratieve samenwerking tussen belastingautoriteiten van de lidstaten onderling en tussen deze belastingautoriteiten en de Commissie, waarbij rekening dient te worden gehouden met de beginselen proportionaliteit en vertrouwen. Voor de btw-controle is vereist om informatie te verkrijgen van andere lidstaten. Dit betreft voornamelijk informatie over intracommunautaire transacties tussen ondernemers en het verifiëren van de validiteit van het btw-identificatienummer. Deze informatie wordt thans verstrekt door een gemeenschappelijk computernetwerk, de VIES. In het tweede verslag⁴⁴ over de toepassing van Verordening (EG) nr. 218/92 is geconcludeerd dat geleidelijk aan steeds meer lidstaten samen zijn gaan werken en daarnaast inspannen deze samenwerking in hun nationale controlestrategie te integreren. Echter, de heersende ontevredenheid over de complexe regelingen, verschillen in omzetting en toepassing door de lidstaten blijken een doorn in het oog te zijn van zowel de belastingautoriteiten als het bedrijfsleven. Dit is grotendeels te wijten aan het belastingstelsel zelf en de tekortkomingen van de Zesde Richtlijn.

Verder is in het werkprogramma voor de interne markt uit 1996 voor het eerst een koers ingeslagen inzake de btw-fraude. De Commissie achtte het belang van samenwerking bij het aanpakken van frauduleuze handelingen hoog. In het derde

⁴¹ Dit zijn het VIES-systeem, het Permanent Comité en de Customer Liaison Office (CLO).

⁴² COM(94) 262 def.

⁴³ COM(94) 29 def.

⁴⁴ COM(96) 681 def. p. 4.

verslag⁴⁵ over de toepassing van Verordening (EG) nr. 218/92 heeft de Commissie teleurstellend gereageerd op de ongeïnspireerde inzet van de lidstaten met betrekking tot de voortgang van de administratieve samenwerking en het weinig indrukwekkende controleniveau. Gevreesd wordt dat onvolledige controle zal leiden tot meer verstoringen, meer fraude en minder opbrengsten. De lakse houding van de lidstaten hierin komt de gemeenschappelijke fraudebestrijding niet ten goede, aldus de Commissie. Het tekortschieten van innovatietechnieken bij de controle en de matige risicoselectie is slechts een fractie van de totale inefficiëntie die de meeste lidstaten tentoonspreiden. De boekencontrole vindt vaak plaats twee of drie jaren nadat de transactie is geschied. Bij dubieuze handelingen van malafide ondernemers is snel, efficiënt en effectief optreden middels goede inlichtingenuitwisseling en een scherpe risicoanalyse onontbeerlijk. De Commissie concludeert in voornoemde mededeling dat de btw-controle zich niet in gelijke mate heeft ontwikkeld met de ontstane uitdagingen van de interne markt. Naar aanleiding hiervan is besloten de bestaande leemtes op te vullen. Hierbij heeft de Raad Verordening 1798/2003/EG vastgesteld. Deze verordening versterkt het juridische kader teneinde de wederzijdse bijstand te bevorderen en de fraude een halt toe te roepen. Daarenboven zijn op communautair niveau via, enerzijds het Fiscalis 2003-2007 programma⁴⁶, en anderzijds het voornemen het VIES-systeem drastisch te herschikken, stappen in de juiste richting genomen.

In het verslag van de Commissie van 14 april 2004⁴⁷ wordt specifiek ingegaan op de toepassing van regelingen die beogen btw-fraude te bestrijden. Zo wordt naast het pakket aan reeds overwogen aanvullende maatregelen om de carrouselfraude aan te pakken vooruitgekeken naar verdere verbetering van de ten dien tijde geldende instrumenten. Naast het moderner en doelmatiger maken van de controlemethoden⁴⁸, werd gedacht aan het moderniseren van het VIES-systeem. Een delicaat punt is de eerdergenoemde intracommunautaire fraude. In de conclusie van

⁴⁵ COM(2000) 28 def.

⁴⁶ Beschikking 2235/2002.

⁴⁷ COM(2004) 260 def.

⁴⁸ Denk hierbij aan verbeterde methoden voor risicoanalyse en geautomatiseerde financiële controles.

voornoemd verslag van de Commissie van 14 april 2004 wordt gesteld dat enkele nationale autoriteiten en vertegenwoordigers uit het bedrijfsleven een wijziging van het btw-stelsel voorstaan. Daarnaast wordt een aantal aanbevelingen gegeven voor het optimaal bereik van de controlemethoden. Gedacht moet worden aan de expansie van de wederzijdse bijstand, meer personeel, het continu moderniseren van de controlemethoden en ten aanzien van de btw-fraudebestrijding dienen de nationale autoriteiten vaste antifraude-eenheden op te richten met een zekere bevoegdheid.

Met het ingaan van de intracommunautaire rechtsvoorschriften neergelegd in Verordening 1798/2003/EG en de gedane aanbevelingen van de Commissie is in het kader van wederzijdse bijstand een startschot gegeven voor meer intracommunautaire samenwerking. De Europese Rekenkamer is naar aanleiding hiervan een controle gestart welke uiteengezet is in een speciaal verslag.⁴⁹ Deze controle had als doel de doeltreffendheid en de efficiëntie van de uitwisseling van inlichtingen te onderzoeken. Een voorspelbare einduitkomst werd geconcludeerd: er werd nog onvoldoende gebruikgemaakt van de nieuwe mogelijkheden. Men hield zich niet aan de gestelde termijn voor het beantwoorden en geven van informatie. Ook het gebruik van het VIES-systeem ontliep de voorspelling niet, btw-informatie was vaak te laat beschikbaar en weinig betrouwbaar. Dit heeft het betreurende gevolg dat het proces van blootlegging van fraude minder effectief is dan aanvankelijk was gewenst.

Uit het eerdergenoemde speciaal verslag kan een aantal cijfers worden herleid om het een en ander met betrekking tot btw-fraude iets duidelijker weer te geven:

Hieronder enkele cijfers ten aanzien van de omvang van de btw-fraude:

- de International VAT Association raamt de btw-verliezen voor de Europese unie op een bedrag van 60 tot 100 miljard euro;⁵⁰
- HMRC raamde de misgelopen btw-opbrengsten in het Verenigd Koninkrijk voor het jaar 2005-2006 op 18,2 miljard euro;⁵¹

⁴⁹ Speciaal verslag nr. 8/2007.

⁵⁰ International VAT Association 2007.

- resultaten van een studie gepubliceerd door het ministerie van Financiën in Duitsland citeerde een schatting van gederfde btw-ontvangsten ter hoogte van 17 miljard euro.⁵²

Uit de bevindingen, voortkomend uit de controle door de Europese Rekenkamer, is een aantal noemenswaardige belemmeringen aan te duiden. Zo zijn er geen gemeenschappelijke regels voor onmiddellijke intrekking van de btw-identificatienummers van handelaren die hetzij geen economische activiteiten uitoefenen, dan wel de frauduleuze handelingen combineren met de legale handel. Verder is het zeer moeilijk voor lidstaten om personen grensoverschrijdend te vervolgen, vooral wanneer uitsluitend wordt gefraudeerd ten koste van andere lidstaten. Bovendien leidt een onvoldoende bestudering en kwantificering van de fraude tot een grijs gebied, waardoor een doelgerichte aanpak niet kan worden ingezet. Na kennis te hebben genomen van het onderzoek heeft de Commissie de opmerkingen van de Europese Rekenkamer merendeels onderkend. Het onderzoek van de Europese Rekenkamer stemt overeen met het oordeel van de Commissie in de mededeling van 31 mei 2006⁵³. Deze mededeling heeft uiteindelijk geleid tot een politiek debat omtrent een intracommunautaire antifraudestrategie. Reagerend hierop is, naast de sedert 2003 bestaande Permanent Comité inzake administratieve samenwerking (PCAC),⁵⁴ een meer beleidsgerichte werkgroep⁵⁵ opgericht teneinde belastingfraude meer doelgericht te bestrijden.

Voortbouwend op de mededeling van 31 mei 2006 wordt door de Commissie in de mededeling van 23 november 2007⁵⁶ maatregelen voorgesteld om het bestaande btw-stelsel te versterken teneinde de btw-inkomsten beter te beschermen. In deze mededelingen is ook een aantal constatering gedaan. Allereerst is het voor de btw-controle vereist tijdig relevante en precieze gegevens te krijgen. Door de Commissie

⁵¹ HM Revenue & Customs 2006.

⁵² Monatsbericht des BMF 2006, p. 45.

⁵³ COM(2006) 254 def.

⁵⁴ De PCAC is bij Verordening (EG) nr. 1798/2003 opgericht en de discussies en besluiten zijn meer technisch van aard.

⁵⁵ Anti Tax Fraud Strategy (ATFS) deskundigengroep.

⁵⁶ COM(2007) 758 def.

is voorgenomen wetsvoorstellen voor te leggen voor meer frequente opgaven van intracommunautaire leveringen en een snellere uitwisseling van inlichtingen tussen belastingautoriteiten.⁵⁷ De tweede vaststelling is de terughoudendheid van lidstaten op communautair niveau in te staan voor een goede werking van het btw-stelsel. De derde vaststelling in deze mededeling is het belang van actuele informatie over de btw-status van een ondernemer. Zowel bedrijven als belastingautoriteiten hebben hier baat bij. Zo kun je verliezen in de ene lidstaat verminderen door de oplettendheid van de andere lidstaat over de btw-status van een tussen die lidstaten handelende ondernemer. Ten slotte wordt vastgesteld dat de belastingdiensten nog te weinig mogelijkheden hebben om verschuldigde gelden bij fraude te innen. Dit heeft in december 2008 gesorteerd in een mededeling over een gecoördineerde strategie ter verbetering van de bestrijding van btw-fraude in de Europese Unie.⁵⁸ In november 2006 en juni 2007 is reeds door de Raad erkend dat fraudebestrijding uitgewerkt diende te worden op Europees niveau.⁵⁹

Middels een actieprogramma voor de korte termijn is de fraudebestrijdingsstrategie ten uitvoer gelegd. Dit actieprogramma bestaat uit maatregelen die de Commissie zal voorstellen. Deze maatregelen kunnen worden onderverdeeld in drie groepen:

- voorkomen van fraude;
- verbetering van de instrumenten ter opsporing van fraude;
- verbetering van de mogelijkheden voor de inning van belasting die verloren is gegaan vanwege fraude.

In deze context heeft de administratieve samenwerking tussen lidstaten een vooraanstaande rol toebedeeld gekregen. Ten tijde van het publiceren van het Verslag van de Commissie over de uitvoering van Verordening (EG) nr. 1798/2003⁶⁰ lag er al een voorstel tot herschikking van voornoemde verordening. Dit werd noodzakelijk geacht na kennis te hebben genomen van de geringe vooruitgang die is

⁵⁷ In het achterhoofd moet gehouden worden dat de Lissabon-strategie ertoe streeft de administratieve lasten voor het bedrijfsleven met 25% te reduceren.

⁵⁸ COM(2008) 807 def.

⁵⁹ Conclusies van de Raad 15502/06 & 10319/07.

⁶⁰ COM(2009) 428 def.

geboekt sinds invoering van Verordening (EG) nr. 1798/2003. Naast het uitbreiden van het juridisch kader kan de btw-fraude niet worden aangepakt zonder een verbetering van het praktisch functioneren van de lidstaten. Teneinde dit te bereiken zullen de lidstaten inzake hun politieke bereidheid een andere houding aan moeten nemen. De Commissie probeert hierin een ondersteunende rol aan te nemen. Dit blijkt uit de oprichting van een specifieke deskundige projectgroep welke een uitvloeisel is van het Fiscalis 2013-programma⁶¹.

2.6 Het groenboek

In 2010 is het groenboek over de toekomst van de btw door de Commissie gepresenteerd welke als titel heeft “naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel”.⁶² Dit raakt de kern van dit groenboek. Een eenvoudiger btw-stelsel leidt tot verlaging van operationele kosten. Een solide btw-stelsel brengt met zich dat de inkomsten beter worden beschermd doordat de misbruik ervan tot een minimum wordt beperkt. Economische efficiëntie moet het potentieel van de btw-stelsel als inkomstenbron in zekere mate versterken. In het groenboek is de tijd genomen voor een brede reflectie van het huidige btw-stelsel.

De complexiteit van de huidige regeling heeft geresulteerd in een lastenverzwaring voor bedrijven. De werking kan door de huidige regeling nog niet optimaal worden benut vanwege het onderscheid tussen binnenlandse en intracommunautaire transacties voor de btw. Het innen van inkomsten moet worden geoptimaliseerd en het btw-stelsel moet minder fraudegevoelig worden. Daarnaast dient rekening te worden gehouden met de veranderingen in de technologie, de ontwikkeling van het btw-stelsel loopt enorm achter hierop. Dit is tevens gebleken uit een onderzoek, gedaan in opdracht van de Commissie⁶³, inzake de evaluatie van de elementen van de overgangsregeling. In het gepubliceerde rapport⁶⁴ is vastgesteld dat met name de

⁶¹ Het Fiscalis 2013-programma (opgericht bij Beschikking 1482/2007/EG) is een communautair programma dat ertoe strekt het functioneren van de belastingstelsels in de interne markt te verbeteren door de samenwerking tussen de belastingdiensten van de deelnemende landen te versterken.

⁶² COM(2010) 695 def & SEC(2010) 1455 def.

⁶³ Meer specifiek de ondersteunende zelfstandige eenheid binnen de Commissie: het Directoraat-generaal Belastingen en douane-unie.

⁶⁴ TAXUD 2011.

globalisering van de internationale handel en de in hoog tempo ontwikkelende technologie een doorn is in het oog van de overgangsregeling. Hiernaast kent het systeem van de btw een lijst aan zwakheden welke eveneens in het rapport worden aangehaald. Vooral de vrijstellingen, de verlaagde tarieven en het niveau van fraude zijn zorgwekkend van aard. Dit is het logische gevolg van de complexe systematiek van de btw.

Na vele reacties op de openbare raadpleging te hebben ontvangen is de Commissie op 6 december 2011 gekomen met een mededeling over de toekomst van de btw⁶⁵, in de volksmond ook wel het ‘witboek’ genoemd. De Commissie heeft hierin grotendeels bevestigd wat reeds ter sprake is gekomen in het groenboek. Een noemenswaardige aanvulling op het groenboek is de behoefte aan een snelle reactie mechanisme om plotselinge fraude het hoofd te bieden. Naast de pas in werking getreden Eurofisc⁶⁶ staan ook aanvullende maatregelen inzake automatisering klaar voor inwerkingtreding. Het automatisch uitwisselen van informatie wordt in de Raad nog niet volledig ondersteund, hier zal de Commissie met alternatieven moeten komen. Multilaterale controles ter bestrijding van fraude is een zeer effectief instrument gebleken in grensoverschrijdende situaties. Daarenboven wordt in deze mededeling erkend dat de administratieve capaciteit van een lidstaat direct is gecorreleerd aan het succes van een maatregel om fraude te bestrijden.

In de mededeling van december 2011 wordt met betrekking tot intracommunautaire transacties aangekondigd dat de Commissie met stakeholders gaat kijken naar meerdere mogelijkheden om het bestemmingslandbeginsel in te voeren. Begin 2014 zal de Commissie eveneens met een wetsvoorstel komen dat het definitieve belastingstelsel voor het intracommunautaire handelsverkeer vastlegt.

Op 27 juni 2012 heeft de Commissie een mededeling gepubliceerd waarin onder andere wordt uiteengezet hoe belastingfraude kan worden teruggedrongen. In deze mededeling is aangekondigd dat in hetzelfde jaar nog een actieplan wordt opgesteld. Op 6 december 2012 is de mededeling gepresenteerd aangaande het actieplan ter

⁶⁵ COM(2011) 851 def.

⁶⁶ Verordening (EU) nr. 904/2010.

versterking van de strijd tegen belastingfraude en belastingontduiking.⁶⁷ Dit is, zoals is aangekondigd in de mededeling van 27 juni 2012, geschied in hetzelfde jaar. In dit actieplan zijn praktische maatregelen omschreven ter ondersteuning van de lidstaten alsook toekomstige initiatieven. Voor de btw specifiek brengt deze mededeling echter weinig nieuws tot stand.

In juli 2012 is door de Commissie een voorstel inzake een snelle reactie mechanisme ingediend.⁶⁸ In het kader van het solider maken van het btw-stelsel beoogt dit voorstel de rechtsgrondslag te verbreden teneinde het de lidstaten mogelijk te maken directe maatregelen te nemen. Het snelle reactiemechanisme is slechts van toepassing op grootschalige en plotse fraude in specifieke economische sectoren welke niet op een andere wijze gestopt kan worden. Op 15 augustus 2013 is als antwoord op de btw-fraude de Btw-Richtlijn gewijzigd. De verleggingsregeling is in werking getreden. Zo is er een snelle reactiemechanisme en een verleggingsmechanisme, deze komen echter uitgebreid aan bod in hoofdstuk 5.

2.7 Samenvatting

Harmonisatie is het nagestreefde doel teneinde de verschillende wetgevingen van de lidstaten nader op elkaar af te stemmen. Harmonisatie is tevens een middel een functionerende interne markt te realiseren. De afschaffing van de fysieke grenscontroles was een grote en zeer gewaardeerde eerste stap. Het bracht versoepeling met zich. Met de btw-overgangsregeling werd in 1993 tevens de intracommunautaire verwerving geïntroduceerd. Bijgevolg verdwenen de termen in- en uitvoer in intracommunautair verband. De werking van dit systeem, waarbij zowel sprake was van heffing in het oorsprongsland als heffing in het bestemmingsland, liet te wensen over. Afgezien van de afschaffing van de fysieke grenscontroles werkte de btw-overgangsregeling suboptimaal binnen de interne markt. Met name de MKB diende de tekortkomingen te dulden. Hoge administratiekosten vanwege de administratieve verplichtingen deden de beoogde voordelen van de interne markt als sneeuw voor de zon verdwijnen. De ondervonden moeilijkheden komt, zo wordt beweerd door de Commissie, voort uit de basisbeginselen van de Zesde Richtlijn, de grondlegger van het huidige

⁶⁷ COM(2012) 722 def, SWD(2012) 403 def en SWD (2012) 404 def.

⁶⁸ COM(2012) 428 def.

communautair systeem. Veel moeite had de Commissie met het tolereren van het onderscheid tussen binnenlandse en intracommunautaire goederentransacties. Uit metingen tijdens de conferentie “de Europese ondernemingen en de definitieve btw-regeling” is gebleken dat een hoofdzakelijk deel van de bedrijven de definitieve regeling verkiezen boven de btw-overgangsregeling. Nadat duidelijk werd dat de definitieve regeling er in 1997 niet zou komen, is getracht de btw-overgangsregeling te vereenvoudigen, te moderniseren en te harmoniseren. Dit werd verder uitgewerkt in een btw-strategie. Administratieve samenwerking en fraudebestrijding kregen hierin een toenemend belang. Carrouselfraude werd een steeds grotere bedreiging en veelal onhoudbaar. In het groenboek is de kwetsbaarheid van de btw-overgangsregeling aan de kaak gesteld. Een grote aanloop is genomen de fraude het hoofd te bieden. Wat betreft de administratieve samenwerkingen, dit loopt vooralsnog krampachtig. De commissie zit echter niet stil en haar inzet is lofwaardig. In 2013 is een tweetal instrumenten in werking getreden die beogen de grootschalige fraude in te perken. Zo wordt getracht binnen de btw-overgangsregeling naar oplossingen te zoeken.

HOOFDSTUK 3

3.1 Inleiding

De btw-overgangsregeling diende om ervaring op te doen teneinde eind 1994 voorstellen in te dienen voor de definitieve regeling. Vanwege haar karakter schreeuwde de overgangsregeling om vereenvoudiging naargelang de weinig plezante ondervindingen met dit systeem zich opstapelden. Coherent hieraan is het in leven roepen van de Studiecommissie welke als taak meekreeg het definitief btw-stelsel te ontwerpen welke als basis heeft belastingheffing in het land van oorsprong. Deze definitieve regeling zou in wezen een groter voordelenpakket te bieden hebben. In het onderhavige hoofdstuk wordt uiteengezet wat aanvankelijk de intentie was met betrekking tot de btw-regeling en welke zijpaden het sindsdien heeft genomen. Allereerst komt in paragraaf 3.2 beknopt de situatie vóór 1993 aan de orde, waarin begrijpelijk wordt wat de belangrijkste struikelblokken zijn geweest bij de mislukte totstandkoming van de definitieve regeling. Vervolgens worden in paragraaf 3.3, uit de evaluaties van de interne markt en de overgangsregeling, criteria en punten van zorg aangehaald die meegenomen dienen te worden bij het ontwerpen van een definitieve regeling. Voorts komt het rapport van de Studiecommissie aan bod in paragraaf 3.4, hierin wordt een aantal criteria genoemd voor de definitieve regeling. Ten slotte komt in paragraaf 3.5 de huidige stand van zaken met betrekking tot de definitieve regeling zoals kenbaar is gemaakt in het groenboek van 2010 en de mededeling van 2011 aan bod.

3.2 De situatie vóór 1993

Voor de intracommunautaire goederenbewegingen is reeds in 1987 door de Commissie voorgesteld om een nieuw btw-stelsel in werking te doen treden, welke de btw heft in het oorsprongsland en de aftrek toestaat in het bestemmingsland.⁶⁹ Dit zou derhalve meer overeenkomen met het karakter van de interne markt, waarin geen onderscheid wordt gemaakt tussen binnenlandse en intracommunautaire goederenbewegingen. Teneinde te beantwoorden aan de behoeften van de interne markt, met een belastingstelsel gebaseerd op de systeem van heffing in het oorsprongsland, dienden twee politieke vraagstukken het hoofd te

⁶⁹ COM(87) 323 def.

worden geboden. Enerzijds betrof het de aanpassing van de tarieven en anderzijds een compensatiemechanisme voor de verplaatste opbrengsten. In 1987 is hier werk van gemaakt door middel van een voorstel⁷⁰ voor een richtlijn ter convergentie van de tarieven, en het indienen van een werkdocument⁷¹ door de Commissie voor de invoering van een btw-clearingstelsel voor het intracommunautaire verkeer. Met betrekking tot de harmonisatie van de tarieven is het de vraag in hoeverre lidstaten bereid zijn hun autonomie voor een deel op te geven. Het btw-clearingstelsel was een reactie op het vereiste dat, naast het feit dat de btw diende te drukken op het eindverbruik in het bestemmingsland, de opbrengst eveneens toebehoorde aan het bestemmingsland. Zo zou periodiek berekend worden door iedere lidstaat wat hij per saldo is verschuldigd aan andere lidstaten dan wel wat de andere lidstaten hem zijn verschuldigd. Vervolgens wordt deze btw ter zake van intracommunautaire goederentransacties via een centrale rekening in Brussel verrekend tussen de lidstaten onderling.

Hier wordt uitgegaan van een vergaande vertrouwensband met het bedrijfsleven en de andere lidstaten. De lidstaten zijn allereerst volledig afhankelijk van de kwaliteit van de informatie die buitenlandse belastingautoriteiten verkrijgen van belastingplichtigen. Binnen de eigen lidstaat valt dit nog redelijkerwijs te controleren en hebben de lidstaten de bevoegdheid (strafrechtelijke) stappen te ondernemen. De vrees kan zijn dat de interne controle minder zorgvuldig en minder kwalitatief zal zijn bij landen die geen financieel belang hebben bij het innen van de belastinggelden, omdat de surplus hiervan te zijner tijd afgedragen dient te worden. Lidstaten worden dientengevolge teveel afhankelijk van andere lidstaten voor hun intracommunautaire btw-inkomsten zonder in staat te zijn hier voldoende invloed op uit te oefenen. Bovendien was de administratieve samenwerking tussen de meeste lidstaten toentertijd niet voldoende ontwikkeld. Verder was een lidstaat ook niet bevoegd om (strafrechtelijke) stappen te ondernemen in grensoverschrijdende situaties. Op 13 november 1989 is vastgesteld in de conclusies van de Raad⁷² dat het onhaalbaar zou zijn nog vóór 1 januari 1993 de definitieve regeling in werking te

⁷⁰ COM(87) 324 def.

⁷¹ COM(87) 323 def.

⁷² Conclusies van de Raad 9850/89.

laten treden. Om die reden is gekozen voor een overgangsregeling die met het afschaffen van de fiscale grenzen gunstige voorwaarden moest creëren voor de overstap naar een definitieve regeling met belastingheffing in het land van oorsprong.

3.3 De definitieve regeling in de evaluatieverslagen over de interne markt en de btw-overgangsregeling

In het verslag 'de interne markt in 1994'⁷³ is de opgedane ervaring met de reeds in 1993 inwerking getreden overgangsregeling geanalyseerd. Hierin is een aantal punten genoemd dat in acht genomen moet worden bij het vormgeven van de definitieve regeling:

- eenvoud voor de belastingplichtigen en de betrokken autoriteiten;
- gelijkheid en neutraliteit voor interne en intracommunautaire handelingen;
- gevolgen voor de onderlinge aanpassing van de tarieven;
- gevolgen voor de harmonisatie van het recht op aftrek, vrijstellingen en bijzondere regelingen;
- controle en fraudebestrijding;
- gegarandeerd niveau van btw-inkomsten voor de lidstaten en de Europese Unie.

Uit de eerdergenoemde ervaring is gebleken dat sommige van bovengenoemde punten zich slechts voordeden vanwege de systematiek van de overgangsregeling. Een aantal criteria is in oktober 1994 vastgesteld door de Raad met het oog op de overstap naar de definitieve regeling. De volgende criteria worden als gelijkwaardig en essentieel beschouwd:

- een vermindering van de (administratieve) lasten alsmede een vereenvoudiging voor het bedrijfsleven en de belastingautoriteit;
- geen daling van de btw-inkomsten voor de lidstaten;
- geen verhoging van het risico van fraude;
- met betrekking tot de mededinging dient het neutrale karakter van de btw in stand gehouden te worden.

⁷³ COM(95)238 def, p. 95.

Aan de hand van deze criteria zou de definitieve regeling tot duidelijke voordelen moeten leiden ten opzichte van de overgangsregeling. Opmerkelijk is dat ten opzichte van voornoemde punten in bovenstaande opsomming de harmonisatie van de tarieven, het aftrekrecht, de vrijstellingen en de bijzondere regelingen niet zijn meegenomen. Deze fundamentele punten die lidstaten vrijlaat belastingplichtigen te ontheffen van hun verplichtingen dan wel additionele verplichtingen op te leggen vloeit namelijk voort uit de voorschriften welke zijn neergeschreven in de Zesde Richtlijn. De definitieve regeling zou echter, in tegenstelling tot de overgangsregeling, positief beïnvloed kunnen worden door rekening te houden met de vier criteria. Met name het principe van de eenvoud en de controle ter bestrijding van fraude zullen ten grondslag moeten liggen aan een meer solide btw-stelsel.

Zoals vastgesteld in 1991 in art. 28 terdecies van de gewijzigde Zesde Richtlijn⁷⁴, had de Commissie de verplichting vóór 31 december 1994 met voorstellen te komen voor de definitieve regeling. De Commissie heeft in haar kennisgeving 'een gemeenschappelijk btw-stelsel'⁷⁵ erkend nog niet met voldoende bagage aan kennis te kunnen vaststellen welk pad het beste zou leiden tot een definitieve regeling welke voldoet aan de eisen en tevens het concurrentievermogen van de Europese economie terdege zou versterken. Tevens is in dezelfde kennisgeving een regeling overwogen en beknopt toegelicht, hiermee wordt handen en voeten gegeven aan de wens voor economische integratie en convergentie. Hoofdkenmerken van deze voorgestelde regeling zijn het neutraliseren van de goederentransacties en een veralgemening van de belasting op alle verrichte handelingen binnen de interne markt. Dit dient versterkt te worden middels het mechanisme van de gespreide betaling en een evidente verdeling van de verantwoordelijkheid tussen de leverancier en de afnemer. Vooral een juiste toepassing van de bepaling van de plaats van heffing verdient in onderhavige context de aandacht.

Ter vereenvoudiging van het definitieve stelsel is in dezelfde kennisgeving door de Commissie aangemoedigd om te werken naar één plaats van heffing zonder

⁷⁴ Zesde Richtlijn.

⁷⁵ COM(96) 328 def, p. 7.

onderscheid te maken tussen binnenlandse en grensoverschrijdende transacties. Nationaal geschiedt dit thans al. Hierbij wordt gebruik gemaakt van een enkele registratie wat bijdraagt aan de eenvoud voor zowel de belastingplichtigen als de belastingadministraties. Zo wordt de relevantie van de plaats waar de handeling wordt verricht uitgeschakeld, met als gevolg dat de btw geneutraliseerd is voor binnenlandse en grensoverschrijdende situaties. Teneinde te voorkomen dat de systematiek van de enkele plaats van heffing in gevaar komt, dient de directe toewijzing van de opbrengsten aan de lidstaten middels het belastingsysteem afgeschaft te worden. Bijgevolg ontstaat er een communautaire fiscale ruimte. Een compensatiemechanisme voor het garanderen van de belastingopbrengsten voor de lidstaten is een noodzakelijke uitwerking. Bij de macro-economische herverdeling van de belastingopbrengst wordt aangesloten bij het belaste verbruik op het grondgebied van de lidstaten. Zo wordt bereikt dat de btw als algemene verbruiksbelasting volledig tot zijn recht komt binnen het btw-stelsel. Bijkomstig blijft de begrotingssituatie van de lidstaten onaangetast. Verder is voor het verzekeren van een uniforme toepassing een voldoende mate van harmonisatie vereist. Met name de tarieven, de voorwaarden bij toepassing van de vrijstellingen, bijzondere regelingen en het aftrekrecht behoren te worden onderworpen aan een zekere mate van harmonisatie.

Ook draagt de overwogen regeling bij aan een meer effectieve controle vanwege een enkele administratie en aldus minder (intracommunautaire) fraude. Dit is een cruciaal uitvloeisel van het vereenvoudigde karakter van de regeling. De nadruk binnen de overwogen regeling ligt vooral op de collectieve verantwoordelijkheid en meer samenwerking. Elke lidstaat dient te fungeren als hoeksteen voor het communautair btw-bouwwerk. Zo is de ene lidstaat verantwoordelijk voor de belastingopbrengsten van de andere lidstaat. Dit kan niet gepaard gaan met onderling wantrouwen. Daarnaast is een fundamenteel vereiste dat de kwaliteit en de capaciteit van de belastingautoriteiten van een degelijk niveau zijn. In dat kader dient een zekerheid te zijn dat de bevoegdheden, controletaken en de uitvoering voldoen aan een toereikend minimum. Hier zal transparantie op communautair niveau een rijke aanvulling blijken. Voorts correleert de administratieve samenwerking positief met de collectieve verantwoordelijkheid. De onverbreekelijke

band hiertussen vraagt om een actieve opstelling van de lidstaten op communautair niveau. Het doel is aldus helder.

Om te komen tot een belastingstelsel dat instaat voor de vier essentiële criteria, is het onmogelijk gebleken voor de Commissie ineens een voorstellenpakket in te dienen. De Commissie geeft in haar kennisgeving derhalve de voorkeur aan een gefaseerde overgang naar de definitieve regeling. Het indienen van voorstellen geschiedt dienovereenkomstig op gelijke wijze.

3.4 De Studiecommissie

Eind 1993 kreeg de Studiecommissie, met onder andere de heer Kogels en de huidige Advocaat-Generaal bij de Hoge Raad mevrouw Van Hilten, de taak te komen tot een definitief btw-systeem voor het intracommunautair handelsverkeer met heffing in het land van oorsprong als basis. In het gepubliceerde rapport⁷⁶ wordt onder andere een aantal criteria genoemd voor het btw-stelsel om tot een soepelere werking hiervan te komen met betrekking tot het intracommunautair handelsverkeer. Verder komt het voorstel van de definitieve regeling Commissie van juli 1996 aan bod.

3.4.1 De gestelde criteria door de Studiecommissie⁷⁷

Alvorens in te gaan op de algemene criteria voor de definitieve regeling wordt door de Studiecommissie opgemerkt dat de overgang hiernaar afhankelijk is van de communis opinio tussen lidstaten. Een gemeenschappelijk territorium en optimale samenwerking dienen een uitwerking te zijn van de communis opinio. De criteria waaraan de definitieve regeling moet voldoen volgens de Studiecommissie luiden als volgt:

- aanvaardbaarheid;
- uitvoerbaarheid;
- controleerbaarheid.

Met aanvaardbaarheid wordt bedoeld op het draagvlak dat aanwezig is bij de belastingautoriteiten en het bedrijfsleven. Hier kan een onderscheid worden

⁷⁶ Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, No. 202.

⁷⁷ Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, No. 202, p. 35.

gemaakt tussen juridische en economische aanvaardbaarheid. Juridisch gezien worden fiscale regels normaliter geacht voldoende draagvlak te hebben. De ervaring met de overgangsregeling schrijft een eenvoudige, toegankelijke en afdwingbare regeling voor welke stimulerend werkt op economische activiteiten. Harmonisatie geniet de voorkeur boven allerlei uitzonderingen en bijzondere regelingen variërend per lidstaat. Economisch zal een definitieve regeling worden aanvaard als de rollen van de overheden en contribuabelen glashelder zijn. Dit leidt respectievelijk tot efficiëntere controles en meer nauwkeurige, boekhoudkundige vastleggingen. Bovendien zijn de opbrengsten van primordiaal belang aangezien de btw, door de makkelijk te genereren inkomsten, een populair instrument is voor veel lidstaten. Het in gevaar brengen hiervan is onaanvaardbaar en legt aldus behoorlijk wat gewicht in de schaal.

Het criterium uitvoerbaarheid vereist van het belastingstelsel een zekere mate van consistentie en een grote voorspelbaarheid van de heffing zonder al te complex of tijdrovend te zijn. Het uitvoerbaarheids criterium kan worden onderverdeeld in een financieel component en een administratief component. Doordat het definitief btw-stelsel is gebaseerd op de heffing in het oorsprongland ontstaat er een verschuiving van de btw-opbrengsten. In het oorsprongland nemen de ontvangen btw-opbrengsten toe, in het bestemmingsland nemen de gederfde btw-inkomsten evenwel toe ter omvang van de btw-teruggaaf, welke in het oorsprongland is aangerekend. Naast de reeds genoemde centrale verrekening, worden in het rapport van de Studiecommissie onder andere de bilaterale verrekening en de autonome verrekening in het bestemmingsland genoemd als alternatieven. De bilaterale verrekening geschiedt nadat ondernemers in hun aangifte hebben gemeld wat zij per afzonderlijke lidstaat in rekening hebben gebracht aan btw en wat zij aan btw hebben betaald. De bilaterale verrekening is aanbevolen in een rapport van het Duitse Bundesministerium der Finanzen.⁷⁸ Bij de autonome verrekening in het bestemmingsland wordt de in rekening gebrachte btw door de leverancier onmiddellijk afgedragen aan de autoriteit van de lidstaat van de afnemer. De

⁷⁸ Schriftenreihe heft 52 1994.

afnemer past de aftrek toe in zijn aangifte. Deze type verrekening is voorgesteld door Vanistendael.⁷⁹

Voorts moet het belastingstelsel geen aanleiding geven tot ontduiking of fraude en dus minder concurrentievervalsingen teweeg brengen. Er moeten voldoende mogelijkheden zijn voor een effectieve controle. Bij de definitieve regeling met een central house verrekening dient de opbrengst gealloceerd te worden over de lidstaten. Lidstaat A (oorsprongslidstaat) controleert dus om vervolgens de opbrengst over te dragen aan lidstaat B (bestemmingslidstaat). Lidstaat B is volledig afhankelijk van de kwaliteit van de controle in lidstaat A, lidstaat B zou een zekerheid willen hebben voor het uiteindelijk verkregen bedrag van lidstaat A. Aan de teruggaafkant wordt van lidstaat B vereist dat de afnemer met een betrouwbare factuur btw terugvraagt in lidstaat A. Zo kan worden geconcludeerd dat beide lidstaten genoodzaakt zijn een solide controle te construeren. Het is evident dat gegevensuitwisseling middels administratieve samenwerking een bepalende factor speelt hierin. Controle in grensoverschrijdende situaties duurt namelijk langer dan in binnenlandse situaties en met name de ploffconstructies krijgen hier de vrije doortocht.

3.5 De toekomst van de btw

In het groenboek van 2010⁸⁰ en in de mededeling van 2011⁸¹ wordt een heel hoofdstuk gewijd aan de definitieve regeling met heffing in het land van oorsprong. In 1987 en in 1996 is getracht na te komen om de definitieve regeling in te voeren. Dit is allesbehalve vruchtbaar gebleken om uiteenlopende redenen. De harmonisatie van de tarieven, de complexiteit van een dergelijk verrekeningsmechanisme in combinatie met niet vergevorderde informatietechnologieën en de wederzijdse afhankelijkheid van de lidstaten kunnen als voornaamste hinderpalen worden aangewezen. In de mededeling van 2011 wordt nadrukkelijk geconstateerd dat de definitieve regeling met heffing in het oorsprongslidstaat politiek onhaalbaar is, zelfs de vurige pleitbezorger van de definitieve regeling, het Europees Parlement, lijkt de impasse te onderkennen en toe te geven aan de onhaalbaarheid hiervan.

⁷⁹ F. Vanistendael 1995.

⁸⁰ COM(2010) 695 def en SEC(2010) 1455 def.

⁸¹ COM(2011) 851 def.

Belanghebbenden, die voorstanders zijn van de definitieve regeling, erkennen evenzeer de afwezigheid van voldoende draagvlak bij de lidstaten en pleiten voor een haalbare, goed functionerende en bestendige belastingregeling. De politieke stagnatie met betrekking tot de definitieve regeling heeft de Commissie doen besluiten afstand te nemen van een dergelijk belastingsysteem en zich in te spannen om tot eenvoudigere, efficiëntere en solidere alternatieven te komen die aansluiten bij heffing in het bestemmingsland. Een onvermijdbaar en elementair uitgangspunt voor een eengemaakte markt betreft de gelijke behandeling van binnenlandse en grensoverschrijdende transacties.

3.6 Samenvatting

Eén van de superieure baten van de Europese btw zou volgens de Commissie moeten zijn dat het btw-stelsel de binnenlandse en intracommunautaire goederentransactie neutraliseert. Dit zou worden bewerkstelligd doordat heffing plaatsvindt in het oorsprongland. Omdat de btw aansluit bij de plaats van het verbruik, dienen de belastingopbrengsten volgens een verdeelsleutel te worden toegewezen aan de lidstaten. Vervolgens zou dit tussen de lidstaten onderling worden verrekend. Vanwege de absentie van consensus is door de Raad geconcludeerd dat een tenuitvoerlegging van de definitieve regeling op 1 januari 1993 onhaalbaar bleek te zijn. Een compromis werd gevonden in de btw-overgangsregeling voor vier jaren. Door de ervaringen met de btw-overgangsregeling was duidelijk hoe een definitief systeem eruit moest komen te zien. Echter werd het duidelijk dat Europa nog niet klaar was voor de definitieve regeling, de globalisatie en modernisatie leidde tot complexe kwesties, daarenboven was de btw-fraude een te laat ontdekte knelpunt en had de Commissie niet voldoende kennis om tijdig voorstellen voor te bereiden voor de definitieve regeling. Bovendien waren er lidstaten die, met betrekking tot invoering van de definitieve regeling, de hakken in het zand zetten. Om gefaseerd tot een definitieve regeling te komen diende volgens de Raad de regeling tenminste aan 4 voorwaarden te voldoen. Een vermindering van administratieve lasten, de waarborging van de neutraliteit, geen verhoging van fraude en geen daling van de btw-inkomsten voor de lidstaten. De Studiecommissie had in die periode de opdracht gekregen een concept uit te werken. Uiteindelijk is de Studiecommissie tot een drietal eisen gekomen waaraan een btw-systeem moet voldoen. Sinds het

millennium is het ten aanzien van definitieve regeling relatief stil gebleven. In het groenboek is de passieve houding van de lidstaten en het gestagneerde vertrouwen in elkaar als hoofdreden aangeduid voor het niet meewerken aan de tenuitvoerlegging van de definitieve regeling. De Commissie heeft zich neergelegd bij het feit dat het vuur aangaande de definitieve regeling op het niveau van de lidstaten is gedoofd.

HOOFDSTUK 4

4.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is een subparagraaf gewijd aan de criteria die door de Studiecommissie geformuleerd zijn waar een definitief btw-stelsel aan dient te voldoen. Tevens is een aantal punten uit de evaluatieverslagen ter sprake gekomen die beslist aanwezig moet zijn in een definitieve regeling. Bij het in acht nemen van relevante punten voor de belanghebbenden, in dit geval het bedrijfsleven als de belastingautoriteiten, dient een ideaal btw-systeem aan de voornaamste wensen van beiden tegemoet te komen. In dit hoofdstuk wordt voor zowel het bedrijfsleven als de belastingautoriteiten een aantal punten genoemd. In combinatie met de criteria van de Studiecommissie, wordt een drietal hoofdcriteria vastgesteld. Deze entameren vervolgens de toetsing van het overgangsstelsel en het definitief stelsel. In paragraaf 4.3 wordt de overgangsregeling getoetst aan de drie hoofdcriteria. Na een korte uiteenzetting over de systematiek wordt de complexiteit van de overgangsregeling omschreven. Ook het budgettaire gewicht wat de overgangsregeling in de schaal legt en de fraudebestrijding worden besproken. In paragraaf 4.4 wordt de definitieve regeling getoetst en komt de rechtszekerheid en eenvoud aan bod, wordt de verrekeningsstelsel onder de loep genomen en wordt de haalbaarheid van de definitieve regeling ingeschat. Tot slot volgt een conclusie.

4.2 Relevante punten voor de belastingautoriteiten en het bedrijfsleven

Bij het ontwerpen van een btw-systeem, welke ter zake van de intracommunautaire goederentransacties voor belanghebbende partijen een bevredigende werking dient te hebben, kan niet nagelaten worden een aantal punten uit te werken voor zowel het bedrijfsleven en de belastingautoriteiten. De punten houden verband met elkaar en kunnen in toepassing overlappen. Vanuit het perspectief van het bedrijfsleven volgt hier beknopt een toelichting op deze punten:

- **Rechtszekerheid**

Een btw-systeem dient duidelijk te zijn zonder ruimte te laten voor misinterpretaties. Zo kunnen ondernemers met betrekking tot hun handelstransacties eventueel anticiperen op de btw. Duidelijk moet zijn wanneer,

waar en hoe de btw wordt berekend. Verder moet het risico op conflicten tussen ondernemers en belastingautoriteiten, ondernemers onderling en belastingautoriteiten onderling worden gereduceerd. Ten aanzien van het bedrijfsleven is het noodzakelijk om rechtszekerheid te creëren welke het aantal conflicten reduceert. Dit zou vervolgens leiden tot het sneller en meer innen van belastinggelden. Een goed btw-systeem zou derhalve zijn sporen moeten richten op het rechtszekerheidsbeginsel om het mettertijd te simplificeren voor de belastingautoriteiten. Verder is het ook wenselijk dat additionele inspecties zoveel mogelijk achterwege worden gelaten. Een horizontaal toezichtsprincipe dient binnen de btw te worden toegepast. Dit laatste komt in het volgend hoofdstuk meer aan bod.

- **De mogelijkheid tot verlegging van de verschuldigdheid**

De leverancier draagt doorgaans de verantwoordelijkheid van het betalen van de btw aan de belastingautoriteit. Een mogelijkheid is om in sommige gevallen de verschuldigdheid te verschuiven van de leverancier naar de afnemer. Een btw-systeem dient flexibel genoeg te zijn dergelijke verschuivingen van verschuldigdheid te behelzen.

- **Het nakomen van de fiscale verplichtingen (compliance)**

Een btw-systeem dient de dagelijkse administratie te versoepelen en de last van nakoming van de fiscale verplichtingen niet buitenproportioneel te verzwaren.

De punten voor de belastingautoriteiten tonen het belang van een btw-systeem voor enerzijds de nationale schatkist en anderzijds het creëren van een ondernemings sfeer met rechtszekerheid en vertrouwen in de overheid. De punten luiden als volgt:

- **Budgettaire impact**

Belangrijk is een verdeling van belastingopbrengsten tussen lidstaten goed te regelen. Onder de btw-overgangsregeling is deze verdeling anders dan bij de definitieve btw-regeling. Zowel de plaats van levering als de mogelijke verschuiving van verschuldigdheid kan een zekere impact hebben op de omvang van de nationaal begroting. Aldus moet goed in oenschouw worden genomen hoe een btw-systeem zich op communautair niveau ontwikkelt.

- **Administratie- en inningskosten**

Het door lidstaten accepteren van een btw-systeem gaat gepaard met enerzijds gereduceerde administratiekosten en anderzijds geen hoge kosten van doeltreffende inspecties in samenwerking met de lidstaten. Bovendien is de informatie-uitwisseling een sterk wapen wat te weinig wordt gebruikt.

- **Tegengaan van fraude en misbruik op EU-niveau**

Een fundamentele eis van een goed werkend btw-systeem is een duidelijke tekst welke geen ruimte biedt aan misbruik. Dit maakt het meer acceptabel voor lidstaten en gezagsgetrouwe ondernemers. Bovendien moet dit leiden tot een meer effectieve belastingcontrole, wat gebaseerd dient te zijn op vertrouwen, zodat de belastingautoriteit de kosten kan reduceren. Zonder afbreuk te doen aan de soevereiniteit van de lidstaten wordt het bestrijden van de problematiek omtrent belastingfraude de laatste jaren opgeëist door de EU. Doordat de fraude zich verdeelt over vele lidstaten, is de EU het best in staat doeltreffend hier tegenop te treden.

Aan de hand van de hierboven uitgewerkte punten en de criteria van de Studiecommissie wordt een opsomming gemaakt van de belangrijkste hoofdcriteria welke is benodigd voor een soepel werkend btw-systeem:

- Aanvaardbaarheid
- Rechtszekerheid en eenvoud
- Fraudebestrijding

Met deze essentiële criteria in ogenschouw genomen worden de twee regelingen kritisch onder het licht geplaatst. Deze criteria hebben een overkoepelend karakter wat inhoudt dat de eerder in dit onderzoek aangehaalde criteria in paragraaf 3.4.1 tevens onder de bovengenoemde criteria kunnen worden geschaard.

4.3 Toetsing van de overgangsregeling

4.3.1 De systematiek van de overgangsregeling

Het huidige systeem van de btw heft de btw in elke schakel van het productieproces, uiteindelijk betaalt de consument of een organisatie die niet voor de btw belastingplichtig is de btw als eindverbruiker. De leveranciers moeten het ontvangen btw-bedrag achteraf voldoen aan de belastingautoriteit. De leverancier heeft het recht op vooraftrek, dit geschiedt veelal door verrekening van de ontvangen btw met de af te dragen btw. In communautair verband wordt in dergelijke situaties de vrijstelling met het recht op vooraftrek gehanteerd door de leverancier en is de verwerving belast.

4.3.2 De complexiteit van de overgangsregeling

In het groenboek van 2010 is het voornemen neergelegd te komen tot een eenvoudiger, efficiënter en solider btw-stelsel te komen. De complexiteit van de overgangsregeling is ongetwijfeld één van de drijfveren van de Commissie geweest met een groenboek te komen. Ook is deze complexiteit de oorzaak voor de administratieve verzwareningen voor ondernemers. Ondernemers die in de kleine of middelgrote sector zitten zijn vaak lokaal gesitueerd. De opheffing van de fysieke grenzen en de kostenreductie met betrekking tot het vervoer sorteerde in een voordeel voor deze ondernemers. De negatieve neveneffecten waren echter zichtbaar op grotere schaal. Multinationals waren meer bekend met de verschillende wetgevingen, talen en andere barrières binnen de EU. De relatief hoge kosten van implementatie en naleving van de verplichtingen had mede als resultaat dat de ondernemers in de kleine of middelgrote sector een concurrentienadeel ondervonden. De Raad voor het Midden- en Kleinbedrijf kwam in hoofdstuk 2 tot eenzelfde conclusie.⁸² De complexiteit is ook te wijten aan het nog steeds bestaande verschil in behandeling van binnenlandse en intracommunautaire goederentransacties. Bovendien zorgen de keuzeregelingen en vele derogaties voor een groter verstoring effect op de werking van de interne markt. In 2009 is in een mededeling van de Commissie gecommuniceerd dat een actieplan is opgezet om de administratieve lasten in de EU te verminderen.⁸³ Voortbordurend hierop is in de Single Market Act een poging gewaagd een aantal van voornoemde punten van een passende oplossing

⁸² Zie 2.4.2.

⁸³ COM(2009) 544 def.

te voorzien.⁸⁴ De btw kan een belangrijke rol aannemen bij de wens de grensoverschrijdende handel te stimuleren door de administratieve lasten en nalevingskosten te verminderen. Dit heeft als gevolg dat het btw-systeem een groter draagvlak heeft onder het bedrijfsleven. Minder administratie bij de ondernemer betekent bijgevolg een afname van het aantal conflicten met belastingautoriteiten. Ook leidt dit tot een grotere mate van eenvoud bij zowel de ondernemer als de belastingautoriteit. De lasten bij de ondernemers zijn reëel en de zekerheid die dat met zich brengt is een uitvloeisel van de eenvoud. Een ieder weet wat zijn verplichting is en hoe dit vervuld dient te worden zonder in conflict te komen.

4.3.3 Het budgettair aspect van de overgangsregeling

Het btw-systeem zoals we dat heden ten dage kennen, zorgt voor inkomsten die een groot aandeel hebben in de nationale schatkisten. Dit is ook één van de redenen waarom de overgangsregeling nooit is overgegaan in de definitieve regeling. Lidstaten zullen te allen tijde het risico op afname van btw-inkomsten willen elimineren. De overgangsregeling zorgt dat het te innen bedrag in die lidstaat wordt afgedragen aan wie het behoort toe te komen. De definitieve regeling heft btw die achteraf verrekend wordt aan de hand van bepaalde verdeelsleutels. Naast het vertrouwen in de lidstaten, wat essentieel is, wordt bovendien vereist dat de btw-inkomsten op een andere wijze de nationale schatkisten in stromen. De overgangsregeling was de afgelopen jaren aan fraude onderhevig. De afweging die op politiek niveau wordt gemaakt, is of de btw in de overgangsregeling als makkelijk te genereren inkomstenbron zwaarder weegt dan de gederfde btw-inkomsten die de lidstaten tegelijkertijd mislopen.

4.3.4 Fraudebestrijding

Fraude is de laatste jaren tot één van de drukste aangelegenheden van de Europese wetgever gebombardeerd. Het btw-gat, het verschil tussen de daadwerkelijk ontvangen btw-inkomsten en de btw-inkomsten die zouden zijn ontvangen in geval van volledige compliance, heeft een omvangrijke gedaante aangenomen. In een recent gepubliceerd persbericht heeft de Commissie bevestigd dat in 2011 circa € 193 miljard aan btw-inkomsten is misgelopen vanwege het niet-nakomen van de fiscale

⁸⁴ COM(2010) 608 def.

verplichtingen dan wel het niet kunnen innen van belastinggelden.⁸⁵ De hoofdfactoren die bijdragen aan dit btw-gat zijn onder meer fraude, faillissementen en belastingvermijding. Door de Commissie is benadrukt dat het btw-systeem in haar eenvoud positief correleert met compliance en in dit kader zullen dan ook voorstellen worden gedaan. Met andere woorden, hoe eenvoudiger het btw-systeem is, des te lager zijn de nalevingskosten wat als resultaat heeft minder fraude- of belastingontwijkingprikkel bij de ondernemer.

In het kader van het doen van voorstellen, met als gemeenschappelijk doel het bestrijden van specifieke vormen van grootschalige fraude, is ervoor gekozen de Btw-Richtlijn te wijzigen per 15 augustus 2013.⁸⁶ Hiermee is het snelle reactie mechanisme in werking getreden. Dit houdt in dat lidstaten de mogelijkheid hebben voor een bepaalde periode de verleggingsregeling toe te passen teneinde de grootschalige en plotselinge carrouselfraude het hoofd te bieden. Hierdoor wordt de verschuldigdheid van de af te dragen btw verschoven naar de afnemer. Ook heeft de Commissie in het groenboek aangekondigd in 2014 met nieuwe voorstellen te komen teneinde het btw-systeem meer solide en fraudebestendig te maken. De keuze is gevallen op het kiezen van een oplossing binnen de huidige btw-regeling.

⁸⁵ IP/13/844.

⁸⁶ Richtlijn 2013/42/EU.

4.4 Toetsing van de definitieve regeling

4.4.1 Rechtszekerheid en eenvoud binnen de definitieve regeling

De definitieve regeling kenmerkt zich door de belastingheffing in het land van oorsprong en de aftrek in het land van bestemming. Dit heeft zo zijn voor- en nadelen. Eén van de voordelen is ongetwijfeld de rechtszekerheid. Voor de ondernemer die intracommunautair levert is glashelder wie de btw-verschuldigde is en wanneer hij het nultarief dient toe te passen. Dit verlicht de bewijslast en daarmee de administratieve verplichtingen van het bedrijfsleven met als gevolg een hogere compliance. De kans op conflicten met de belastingautoriteiten ter zake van intracommunautaire goederentransacties wordt aanzienlijk verkleind. Daarmee zijn op het niveau van de ondernemer de belangrijkste knelpunten geëlimineerd. Geen onderscheid wordt gemaakt tussen binnenlandse en buitenlandse goederentransacties binnen de EU. Het neutrale karakter van de btw wordt in stand gehouden door de definitieve regeling. Zowel de heffing, de aftrek en de belastingdruk van een belastingstelsel gebaseerd op heffing in het oorsprongslaan dient te passen binnen dit neutraliteitsprincipe. Het laatste vereiste is echt een zeer optimistisch dan wel utopisch streven daar de tarieven vallen onder de soevereiniteit van de lidstaten. Derhalve kan de belastingdruk per lidstaat vooralsnog aanzienlijk verschillen. Mede om vornoemde redenen is het nooit zover gekomen voor de Commissie dit daadwerkelijk uit te werken in concrete voorstellen. Het idee van een enkele registratie wordt evenwel omarmd in dit systeem. Dit draagt derhalve bij aan betere controles en meer eenvoud.

Uit de eerdere evaluaties van de overgangsregeling door de Commissie blijkt dat het bedrijfsleven de voorkeur geeft aan de definitieve regeling, gebaseerd op de heffing in het oorsprongslaan boven de overgangsregeling, vanwege de eenvoud als onmiskenbare eigenschap. Zowel de overheid als de belastingplichtige hebben hun rechten en plichten, deze moeten niet onnodig zwaar zijn met dien verstande dat het niet ten koste gaat van de kwaliteit en effectiviteit van de uitvoering. Daartegenover dreigt een vergaande vereenvoudiging te botsen met de controlerende rol van de

belastingautoriteiten. Tevens kan de administratieve plicht bemoeilijkt worden door specifieke belangen binnen lidstaten⁸⁷.

4.4.2 Een verrekeningsstelsel

Om de definitieve regeling optimaal te laten functioneren moet sprake zijn van een communautair fiscale ruimte. Dit houdt in dat er geen directe toewijzing is van de btw-opbrengsten aan de lidstaten. Omdat de btw rust op het beginsel dat deze in het land van verbruik dient te worden geheven is er een compensatiemechanisme benodigd. Btw dient binnen te komen op een centrale rekening. Zo kan, aan de hand van het verbruik in de lidstaten, middels een verdeelsleutel de btw worden toegekend aan de lidstaten. Na een periodieke berekening van wat lidstaten per saldo aan elkaar zijn verschuldigd wordt de btw via de centrale rekening tussen de lidstaten verrekend. Hiermee wordt bereikt dat de btw-inkomsten per lidstaat per saldo niet zullen dalen vanwege de afschaffing van de directe toewijzing. Echter is dit afhankelijk van velerlei factoren. Gedacht kan worden aan de capaciteit, de competenties, de ontwikkelde elektronische systemen, de mate van controle en de mate van bereidheid tot samenwerking van de lidstaten onderling. Dit betreft immers de intracommunautaire goederenhandel.

4.4.3 Haalbaarheid van de definitieve regeling

Het voornoemde geeft het concept van een btw-systeem die de oorsprongslidbeginsel hanteert weer. Dit is waar de lidstaten het niet over eens konden worden vóór 1993.⁸⁸ Het vertrouwen tussen de lidstaten onderling ontbrak en het is nog maar de vraag of, in samenhang met de economische crisis, dat vertrouwen anno 2013 terdege is versterkt. Harmonisatie van zekere bepalingen in de btw dient desalniettemin plaats te vinden, vooral de bepalingen met betrekking tot de tarieven, de vrijstellingen, het aftrekrecht en de bijzondere regelingen.⁸⁹ In de loop der jaren is door de Commissie geaccepteerd dat dit grotendeels ressorteert onder de soevereiniteit van de lidstaten. De politieke haalbaarheid moet hierdoor realistisch worden ingeschat. Gezien de wijze van beslissen over fiscale maatregelen in Brussel op basis van unanimiteit en het toenemend aantal lidstaten in de EU is

⁸⁷ Denk hierbij aan sectorgerichte vereenvoudigingen binnen het bedrijfsleven zoals de landbouw en de kleine ondernemers.

⁸⁸ Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, No. 202, p. 29.

⁸⁹ COM(2010) 695 def.

de kans zeer klein dat er daadwerkelijk een definitief stelsel komt met de belastingheffing in het land van oorsprong. Dit werd nogmaals bevestigd in het groenboek van de Commissie in 2010, waarbij de haalbaarheid van de definitieve regeling werd beoordeeld en is gekeken naar alternatieven ter verbetering van het huidig systeem. In de Mededeling van 2011 is een knoop doorgehakt ter zake van het te hanteren btw-stelsel. Door de Commissie wordt niet meer geïnvesteerd in het onderzoeken van mogelijkheden de definitieve regeling in te voeren.

4.5 Samenvatting

Het drietal criteria van de Studiecommissie schetst met de in dit hoofdstuk uitgewerkte punten een ruim kader waarbinnen een goed functionerend btw-regeling dient te passen. De mogelijkheid tot verlegging is een lastenverlichting voor de leverancier. De mate van compliance bij de ondernemer draagt bij aan het al dan niet vullen van de schatkist, mits de fiscale verplichtingen niet buitensporig zijn. De eenvoud kan hierin een centrale rol spelen. Voor de lidstaten is het beschermen van de btw-inkomsten van hoofdbelang. Dit wordt mede gedaan door fraudebestrijding, fraude is namelijk een kwaal binnen de btw waar moeilijk van af te komen is. Verder wenst de belastingautoriteit geen relatief hoge kosten te maken bij het innen van belastinggelden. Bij het toetsen van de btw-overgangsregeling is de complexiteit uitvoerig in kaart gebracht. De administratieve last is een hoofdprobleem, met name voor de midden en kleine ondernemingen. Ook het onderscheid tussen de binnenlandse en intracommunautaire goederenhandel is een punt van zorg. Hier wint het definitieve stelsel juist terrein, dit systeem wordt gekenmerkt door eenvoud en souplesse voor de ondernemer, bovendien is de definitieve regeling het antwoord op het neutraliteitsvereiste, een basisbeginsel binnen de btw. De btw-overgangsregeling daarentegen is een verzekerde bron van inkomsten. In de huidige periode zit geen lidstaat te wachten op een nieuw systeem waarbij niet enkel de inkomsten onzeker zijn, maar waarbij het land dat de belastinggelden int niet noodzakelijk het land hoeft te zijn aan wie toekomt. Het verrekeningsstelsel verhoogt aldus de drempel voor de lidstaten de definitieve regeling te accepteren. De lidstaten zijn de afgelopen jaren al een behoorlijk deel van de inkomsten misgelopen vanwege de carrouselfraude. Zodoende lijkt het haalbaarheidsgehalte van de definitieve regeling zeer gering. De Commissie heeft dit eveneens geaccepteerd en

heeft besloten verder te kijken binnen de btw-overgangsregeling. Het lijkt erop dat de overgangsregeling de nieuwe definitieve regeling wordt, een definitieve regeling gebaseerd op het beginsel van heffing in het land van bestemming. De Commissie is ondertussen al een stap verder gegaan met het in werking doen treden van het snelle reactie mechanisme. De keuze is gevallen op het behouden van de btw-overgangsregeling. In 2014 komt de Commissie dienovereenkomstig met het nodige pakket aan voorstellen voor een eenvoudiger, efficiënter en solider btw-stelsel.

HOOFDSTUK 5

5.1 Inleiding

De knelpunten van het btw-systeem zijn hiervoor duidelijk aan het licht gebracht. De vervolgstap is kijken naar oplossingen binnen de huidige btw-overgangsregeling. In dit hoofdstuk wordt allereerst in paragraaf 5.2 gekeken naar de btw-regeling ter zake van diensten, deze kent sinds 1 januari 2010 een pakket aan nieuwe regels. De meest in het oog springende wijziging is de verleggingsregeling. Deze komt in paragraaf 5.3 aan bod. Dit wordt namelijk gezien als de oplossing voor een meer eenvoudige werking van het btw-heffings- en aftreksysteem. De voor- en nadelen worden in kaart gebracht en naast de algemene verleggingsregeling worden, onder het mom van de doelgerichte verleggingsregeling, de snelle reactie mechanisme en de meer specifieke verleggingsregeling uiteengezet. Vervolgens wordt in paragraaf 5.4 de Authorized Trader aangedragen als een mogelijk aanvullende oplossing. De uitwerking van dit concept is analoog aan de Authorized Economic Operator-regeling welke van toepassing is in de douanewetgeving.

5.2 Diensten

5.2.1 Algemeen

In de btw worden, naast de invoer, de levering en de intracommunautaire verwerving van goederen, het verrichten van diensten eveneens gezien als een belastbaar feit. Als dienst kan worden aangemerkt iedere handeling die geen levering van goederen is.⁹⁰ De basisvereisten voor de belastbare feit bij een dienst zijn in beginsel overeenkomstig aan die van een levering van goederen. Deze vindt plaats op het tijdstip van de goederenlevering of verrichting van de dienst.⁹¹ Wel dient het belang van onderscheid tussen goederen en diensten te worden onderstreept. Aangaande de vrijstellingen en de tarieven brengt de plaats van levering een andere uitkomst met zich dan de plaats van dienst. Zo kennen beide belastbare handelingen verschillende handelingen die onder een bepaalde vrijstelling dan wel tarief kunnen vallen. De handelingen die kwalificeren voor een bepaalde vrijstelling onder de dienstenbepaling brengt niet met zich dat deze ook voor de leveringen als zodanig kwalificeren.

⁹⁰ Art. 24, lid 1 Btw-Richtlijn.

⁹¹ Art. 63 Btw-Richtlijn.

5.2.2 Plaats van dienst

Het ter plaatse zijn van een onbetwistbaar handvat voor de plaats van dienst in intracommunautair verband is doorgaans een complexe aangelegenheid. Diensten zijn minder tastbaar en er is geen sprake van fysieke grensoverschrijding. Waar in de Tweede Richtlijn nog bij de plaats van verbruik werd aangesloten als handvat,⁹² is in de Zesde Richtlijn⁹³ gekozen het bestemmingsbeginsel niet meer vast te houden vanwege de praktische onhaalbaarheid. Het moeilijk bepalen van de plaats van dienst en de verschillen in interpretatie tussen lidstaten noopten de EU de heffing in de lidstaat van oorsprong als uitgangspunt te nemen. In de Btw-Richtlijn is op deze gedachte voortgeborduurd.

De Btw-Richtlijn is in 2008 met Richtlijn 2008/8⁹⁴ gewijzigd ten aanzien van de plaats van dienst. Deze ingrijpende wijziging heeft ertoe geleid dat wij sinds 1 januari 2010 nieuwe plaats van dienst-bepalingen kennen. Geen aansluiting vindt meer plaats bij het principe van heffing in het land van oorsprong maar voor de heffing wordt als uitgangspunt genomen het bestemmingsland. Zo wordt, zoals al het geval was in de Tweede Richtlijn, aangeknoopt bij heffing in het land van bestemming. Zo luidt de nieuwe hoofdregel dat heffing plaats dient te vinden in de lidstaat waar de afnemer woont, is gevestigd dan wel een vaste inrichting heeft. Het onvermijdelijk gevolg is de toepassing van de verplichte verleggingsregeling⁹⁵ wat met zich brengt dat de afnemer de btw verschuldigd is in het bestemmingsland. Teneinde te komen tot toepassing van de verleggingsregeling, is van belang dat vaststaat wat de vestigingsplaats is van zowel de dienstverrichter als de afnemer. Met name de plaats van de afnemer kan doorslaggevend zijn in het al dan niet toepassen van de verleggingsregeling.

⁹² Art. 6, lid 3 Tweede Richtlijn.

⁹³ Art. 9 Zesde Richtlijn.

⁹⁴ Richtlijn 2008/8/EG.

⁹⁵ Artt. 195 en 196 Btw-Richtlijn.

5.3 De verleggingsregeling

5.3.1 Algemeen

Het motief achter een verleggingsregeling heeft veelal een fraudebestrijdende karakter. Dit hoeft echter niet altijd het doorslaggevende argument te zijn. De praktische versoepeling die de verleggingsregeling teweegbrengt plaatst een aanzienlijk gewicht in de weegschaal. Neem als voorbeeld de situatie waar ondernemers, door een belastbaar feit, in Nederland btw zijn verschuldigd. Via een fiscaal vertegenwoordiger wordt de btw verlegd zodat ze zich niet in Nederland hoeven te registreren en er zodoende toch sprake blijft van een grensoverschrijdend karakter.

5.3.2 De afnemer

Niet onbelangrijk is de afnemer van de prestatie. In welke hoedanigheid treedt deze op, als ondernemer of als niet-ondernemer. Leveranciers dienen zich ervan te vergewissen dat de status van de afnemer correct is. De onderzoeksplicht van de leverancier dient ertoe te leiden geen ruimte te laten voor onzekerheden. Van belang is dat de controle leidt tot een goede trouw-stempel voor de leverancier. Zodoende kan de leverancier achteraf, indien blijkt dat de afnemer frauduleuze intenties heeft gehad betreffende de transacties, niet aansprakelijk worden gesteld.

5.3.3 De algemene verleggingsregeling

De algemene verleggingsregeling kan worden aangevoerd als oplossing tegen belastingontduiking en tevens vereenvoudiging voor de ondernemer. Het houdt simpelweg in dat op alle prestaties een verleggingsregeling van toepassing is. Dit brengt met zich dat afstand gedaan wordt van de heffing over de toegevoegde waarde en wordt gekozen voor een stelsel met een enkele heffing. Hierdoor ontstaat er een zekere samenhang tussen de heffing en de aftrek. De afnemer kan op dezelfde aangifte de verschuldigde belasting aftrekken. De Commissie geeft in haar mededeling uit 2008⁹⁶ aan dat een algemene verleggingsregeling in beginsel een realistische mogelijkheid is die zowel positieve en negatieve effecten kunnen hebben. In de analyse die de Commissie maakt, wordt aangezet met de positieve punten van een algemene verleggingsregeling. Het terugdringen van carrouselfraude wordt aangewezen als het grootste gewin. Een ander voordeel van een dergelijke

⁹⁶ COM(2008) 109 def.

verleggingsregeling is dat het de concurrentieverstoring, ontstaan door de verschillen in het tarief, terugdringt.⁹⁷ Hier tegenover heeft de Commissie evenwel een gewogen aantal negatieve effecten afgeschilderd. Allereerst wordt gevreesd voor de inkomsten van de lidstaten vanwege nieuwe vormen van fraude⁹⁸. Dit zou moeten leiden tot het invoeren van nieuwe maatregelen wat het btw-systeem er niet eenvoudiger op maakt. Het wegvallen van de gespreide betalingen zou bijvoorbeeld leiden tot een informatieprobleem. Hierdoor moeten nieuwe rapportageverplichtingen worden ingevoerd om toch de verstrekte gegevens van leverende en afnemende ondernemers steekproefsgewijs te kunnen controleren.

Het gegeven dat het leeuwendeel van de te betalen btw bij een algemene verlegging moet worden afgedragen door de laatste leverancier in de schakel lijkt uit te nodigen tot fraude. Waar thans sprake is van een gespreide betaling van de btw, waardoor lidstaten de btw versnipperd ontvangen, is het geval van een volledige btw-afdracht in de laatste schakel een riskante aangelegenheid. Verder is in voornoemde mededeling van de Commissie tevens de algemene verlegging op facultatieve basis besproken. Naast de reeds besproken voor- en nadelen zorgt de facultatieve karakteristiek dat de subjectieve regeling niet bijdraagt aan verdere harmonisatie van de interne markt. Verder zou het administratief verzwarend zijn twee totaal verschillende systemen naast elkaar te laten gelden. Voor het bedrijfsleven is de facultatieve algemene verleggingsregeling vanuit een kosten oogpunt derhalve niet aantrekkelijk. Bovendien zijn de nieuwe vormen van fraude voor de lidstaten een duidelijk tegenargument voor een algemene facultatieve verleggingsregeling.

De algemene verleggingsregeling is een instrument met een buitenproportionele aanpak. Binnen de btw is er een tal van producten dat een tevredenstellende btw-behandeling ondergaat zonder het nodige spektakel. Het zijn de specifieke productgroepen die begerlijk zijn bij frauderende ondernemers. Om die reden dient een maatregel effectief te zijn gericht op het te bereiken doel. Voor de vereenvoudiging zal een algemene verleggingsregeling een aanwinst zijn, doch dat is in dit geval niet van doorslaggevende reden. De algemene verleggingsregeling houdt

⁹⁷ Van Doesum 2008.

⁹⁸ Hier wordt met name bedoeld op het onbelast verbruik en de misbruik van btw-identificatienummers.

al met al een ingrijpende wijziging in met veel nieuwe verplichtingen voor het bedrijfsleven als gevolg. Ook de implementatiekosten zullen oplopen. Of de belastingautoriteiten thans de financiën en de mankracht hebben de nieuwe uitdagingen het hoofd te bieden is zeer betwijfelenswaardig. Een algemene verleggingsregeling zou ten opzichte van de huidige communautaire regels niet garant staan voor de bescherming van de btw-inkomsten, noch voor aanzienlijke vereenvoudiging dan wel de afname van fraude. Een facultatieve algemene verleggingsregeling is definitief uitgesloten door de Commissie vanwege de discrepantie met het beoogde doel dat de EU voor ogen heeft: vereenvoudiging, lastenvermindering voor het bedrijfsleven en rechtszekerheid.

5.3.4 De doelgerichte verleggingsregeling

Op 1 juni 2007 is het Verenigd Koninkrijk gestart met de doelgerichte verleggingsregeling ter zake van risicogoederen, dit betrof de mobiele telefoons en geïntegreerde schakelingen. Het Verenigd Koninkrijk is door de EU, op grond van artikel 495 Btw-Richtlijn, gemachtigd af te wijken van laatstgenoemde richtlijn. De derogatie van de Btw-Richtlijn is slechts verleend op experimentele basis zodat de Commissie kon uitzoeken of de verlegging een adequaat instrument is om fraude in specifieke sectoren aan te pakken. Omdat artikel 395 Btw-Richtlijn niet voldoende grondslag omvatte om de verleggingsregeling uit te breiden en toe te passen in verschillende lidstaten, is door de Commissie een richtlijn voorgesteld,⁹⁹ omdat geacht werd dat dit op Europees niveau meer doeltreffend kon worden verwezenlijkt. De EESC stemt in haar advies¹⁰⁰ in met het richtlijnvoorstel, maar met de nodige kanttekeningen. In het oog springend is het besluit te kiezen voor een richtlijn in plaats van een verordening. Dit opent deuren voor het nog verder uiteenlopen van nationale belastingstelsels. Een verordening sluit meer aan bij het principe van harmonisatie en is een proportionele maatregel die slechts gericht is op het bestrijden van intracommunautaire fraude. Dit zou tevens een andere betwisting van de EESC tegemoet komen, namelijk het niet verplicht stellen van een effectrapportage omdat het gaat om niet-verplichte materie. Daar het een maatregel

⁹⁹ COM(2009) 511 def.

¹⁰⁰ EESC-advies 2010.

betreft die een impact zal hebben op Europees niveau, is het noodzakelijk dat een beoordeling wordt gemaakt die de gevolgen schetsen voor de Europese regelgeving.

Een volgende kanttekening is de beperking van het aantal toegestane goederen die onder toepassing van de verleggingsregeling mag vallen. In het voorstel mogen slechts 2 van de 4 producten goederen zijn. Teneinde de vormen van belastingfraude te voorkomen zouden lidstaten de vrijheid moeten hebben daar waar noodzakelijke verleggingsregeling toe te passen. Een dergelijke beperking is derhalve in tegenspraak met het doel van artikel 395 Btw-Richtlijn. Daar heeft een lidstaat namelijk reeds de bevoegdheid verkregen na goedkeuring van de Raad.

Op 22 juli 2013 is door de Raad twee richtlijnen aangenomen die lidstaten ertoe in staat brengen fraudegevallen beter en sneller te bestrijden. Enerzijds is dit de facilitering van een snelle reactie op grootschalige en plotselinge fraude¹⁰¹ (de snelle reactie mechanisme), en anderzijds een facultatieve en tijdelijke maatregel om de carrouselfraude aan te pakken (hierna: Verleggingsregeling)¹⁰².

De Verleggingsregeling is een directe uitvloeisel van het hierboven uitgebreid besproken richtlijnvoorstel. Het staat lidstaten toe om voor bepaalde, bijzonder fraudegevoelige goederen en diensten de verleggingsregeling toe te passen. Deze zijn eveneens benoemd in de richtlijn. De door de Commissie voorgestelde lijst van sectoren waar deze kan worden toegepast is verruimd en beslaat nu ook mobiele telefoons, geïntegreerde schakelingen, levering van gas en elektriciteit, telecomdiensten, spelconsoles, tablet-pc's, laptops, granen, industriële gewassen en ruwe en half afgewerkte metalen.¹⁰³

Het snelle reactie mechanisme is in het leven geroepen teneinde doeltreffender op te treden tegen carrouselfraude. De grootste aanwinst is de tijdswinst ter zake van procedures voor de toekenning van derogaties. Artikel 395 Btw-Richtlijn is niet geschikt gebleken snel te reageren op verzoeken van lidstaten derogaties te verlenen.¹⁰⁴ Voorheen nam een positief voorstel van de Commissie, met goedkeuring

¹⁰¹ Richtlijn 2013/42/EU.

¹⁰² Richtlijn 2013/43/EU.

¹⁰³ Zie considerans bij Richtlijn 2013/43.

¹⁰⁴ Zie considerans bij Richtlijn 2013/42.

van de Raad op basis van unanimiteit, acht maanden in beslag. Nu duurt een dergelijke procedure slechts één maand. Dit is mede mogelijk vanwege een verschuiving in de goedkeuringsbevoegdheid, deze ligt nu bij de Commissie.

Zowel het snelle reactie mechanisme als de Verleggingsregeling zijn bedoeld als tijdelijke oplossingen. Echter, afhankelijk van de evaluatierapporten is het niet ondenkbaar dat verleggingsregelingen een lange termijnoplossing kunnen worden. Een bezwaar tegen de verleggingsregeling is het feit dat het niet past binnen het karakter van de btw. De heffing over de toegevoegde waarde wordt bij een verlegging niet meer in stand gehouden. Verder leidt de verlegging ertoe dat fraude alsnog plaats kan vinden in de eindschakel middels het onbelast verbruik en de misbruik van btw-identificatienummers. Onbelast verbruik doet zich voor in de situatie dat de ondernemer besluit het goed onbelast te verkopen. Dit levert hem een concurrentievoordeel op. Vervolgens verdwijnt de ondernemer met de btw. Omdat de btw telkens wordt verlegd beschikt de laatste ondernemer over een relatief groot bedrag aan btw. Misbruik van btw-identificatienummers is met een verlegging ook een sneller te realiseren doel. Een niet-ondernemer zou met een makkelijk verkrijgbaar btw-identificatienummer van een ondernemer een handelstransactie kunnen aangaan. Vervolgens geeft hij deze niet aan op zijn aangifte en heeft hij niet-belaste goederen.

Een groot gewin is het terugdringen van carrouselfraude die voor de zekere inkomstenderving voor de nationale schatkisten heeft gezorgd. Ook leidt de verlegging tot een aanzienlijke vereenvoudiging. De afnemer kan in de lidstaat waarin hij is gevestigd de heffing en aftrek van btw regelen.

5.4 De Authorized Trader

5.4.1 Algemeen

De Studiecommissie is een voorstander van het Authorized Traders-concept binnen het btw-systeem.¹⁰⁵ Binnen dat concept kunnen ondernemers die een Authorized-Tradercertificaat hebben zowel in het binnenlandse als het intracommunautaire handelsverkeer onderling het nultarief toepassen. Wat betreft de toepassing van het nultarief, dit laat ik in mijn concept buiten beschouwing. Dit idee zou slechts slagen in een btw-systeem met enkel heffing in het oorsprongslid. Ondernemers zouden hierin een speciale bepaling krijgen waarbij zij onder voorwaarden het nultarief onderling kunnen toepassen. Echter, binnen een btw-systeem met ook een bestemmingslandbeginsel leidt dit slechts tot meer complexiteit en dat kan nooit de bedoeling zijn. De variant van een Authorized Trader zonder toepassing van een nultarief tussen ondernemers onderling is dan ook het uit te werken concept. Het toekennen van voordelen aan ondernemers en de transparantie jegens belastingautoriteiten is in dit geval van doorslaggevend belang. Vereenvoudiging van de administratieve verplichtingen is het speerpunt van dit concept.

Uit een rapport van de Commissie¹⁰⁶ blijkt dat 4 tot 10 procent van de belastingplichtigen goed zijn voor 70 tot 80 procent van de btw-opbrengst. Ook blijkt dat lidstaten controletechnieken toepassen welke zijn toegesneden op grote ondernemingen. Deze ondernemingen beschikken vaak zelf over een internal-auditafdeling die reeds het nodige voorwerk ten nutte van de belastingautoriteiten hebben gedaan. Een goed voorbeeld in dit kader is het principe van horizontaal toezicht van de Nederlandse belastingdienst. Dit begrip kenmerkt zich door speerpunten zoals wederzijdse vertrouwen, transparantie en samenwerking. Zo kan meer vertrouwen en zekerheid worden geput uit de administratie van belastingplichtigen. Deze werkwijze is niet alleen voor de betreffende lidstaat tevredenstellend, maar ook voor de lidstaten onderling.

5.4.2 Een vergelijking met de Authorized Economic Operator

Al enkele jaren kent de douane een overeenkomstig begrip, namelijk de AEO (Authorized Economic Operator). Deze status kan worden verkregen door bedrijven

¹⁰⁵ Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, No. 202, p. 86.

¹⁰⁶ COM(95) 354 def.

die op welke wijze dan ook te maken hebben met export en import van goederen van en naar de EU. Er bestaan drie soorten certificaten: het AEO-certificaat douaneverenvoudiging, het AEO-certificaat veiligheid en het AEO-certificaat douaneverenvoudiging/ veiligheid. Voor dit stuk is enkel het AEO-certificaat douaneverenvoudiging (hierna: AEO-certificaat) relevant.

Een bedrijf met een AEO-certificaat geniet binnen de EU en in vele landen buiten de EU grote voordelen, is bovendien in de EU erkend als betrouwbaar en de lasten van een deelnemend bedrijf liggen aanzienlijk lager. De faciliteiten die worden verleend aan een AEO-certificaathouder zijn:

- hergebruik onderzoeksgegevens bij vereenvoudigde procedures;
- minder fysieke controles en controles van bescheiden;
- voorrang bij controles;
- keuze van de plaats van controle.¹⁰⁷

Bij een elftal vergunningen die worden benoemd in artikel 14ter, eerste lid van de Uitvoeringsverordening Communautair Douanewetboek worden de onderzoeksgegevens niet opnieuw onderzocht bij de AEO-certificaathouder maar hergebruikt. Verder wordt door de douane als uitgangspunt aangehouden dat een AEO-certificaathouder 50% minder fysiek wordt gecontroleerd dan een bedrijf wat niet AEO gecertificeerd is. Naar aanleiding van bovenstaande kan worden geconcludeerd dat in theorie een AEO-certificaathouder zekere vereenvoudigingen en andere voordelen geniet ten opzichte van een niet AEO-gecertificeerd bedrijf. Voor afgifte van een AEO-certificaat moet echter aan een aantal voorwaarden worden voldaan.¹⁰⁸ Allereerst is een passende staat van dienst op het gebied van naleving van douane- en fiscale verplichtingen vereist. Dit houdt in dat het bedrijf¹⁰⁹ die het AEO-certificaat aanvraagt, in de drie jaren voorafgaande aan de indiening van de aanvraag geen ernstige of herhaalde overtredingen van de douanewetgeving

¹⁰⁷ Belastingdienst, handboek douane, 2.50.00 paragraaf 1.3 e.v..

¹⁰⁸ Artikel 5bis, tweede lid, Verordening (EEG) nr. 2913/92.

¹⁰⁹ Naast het bedrijf dienen ook de personen die verantwoordelijk zijn voor het bedrijf of over het bedrijf zeggenschap hebben dan wel de wettelijke vertegenwoordiger of de voor douanezaken verantwoordelijke persoon aan de eisen van passende dienst te voldoen.

heeft begaan.¹¹⁰ Verder dient het bedrijf in bezit te zijn van een deugdelijke handelsadministratie wat soepele douanecontroles mogelijk maakt. Na een succesvolle onderzoeksprocedure door de douaneautoriteit wordt het AEO-certificaat afgegeven. Tussen de lidstaten onderling wordt de AEO-status van het bedrijf kenbaar gemaakt. De AEO-certificaathouder heeft een informatieplicht met betrekking tot ieder feit welke een invloed kan hebben op hetzij de handhaving dan wel de inhoud van het AEO-certificaat.¹¹¹ Het is de taak van de douaneautoriteiten erop toe te zien dat de AEO-certificaathouder blijft voldoen aan de geldende vereisten. AEO-certificaathouders die minder dan drie jaren in de lidstaat van aanvraag zijn gevestigd worden, in het eerste jaar na afgifte van het AEO-certificaat, onderworpen aan nauwlettend toezicht.

5.4.3 Het Authorized Traderconcept

Voor de btw is het uitgeven van een Authorized Tradercertificaat een kans op voordelen voor de lidstaten. Enerzijds wordt van een ondernemer geëist dat hij alvorens een Authorized Tradercertificaat kan verkrijgen aan een aantal voorwaarden heeft voldaan. Tegenover deze voorwaarden dienen administratieve lastenverzwaringen plaats te maken voor significante voordelen voor de ondernemer die intracommunautair handelt. De voordelen die een Authorized Trader kan worden aangeboden zijn, zonder uitpuittend te zijn:

- het terugkrijgen van btw via een versnelde procedure;¹¹²
- het recht op aftrek van voorbelasting zonder de controles vooraf;¹¹³
- het inkopen van goederen in andere lidstaten met verlegging van btw;
- minimale interventies vanuit de belastingautoriteiten;
- voorrang bij overige btw-procedures.

¹¹⁰ Artikel 14nonies, Verordening (EEG) nr. 2454/93.

¹¹¹ Artikel 14quatervicies, lid 1, Verordening (EEG) nr. 2454/93.

¹¹² Als ondernemer bijvoorbeeld sneller inloggegevens krijgen voor het indienen van een digitaal teruggaafverzoek. Bovendien geschiedt de beoordeling van het verzoek tot teruggaaf van btw sneller en krijgen Authorized Traders voorrang.

¹¹³ Aftrek van voorbelasting geschiedt zonder herhaaldelijk onderzoek met betrekking tot het controleren of de aftrek wel op belaste prestaties ziet dan wel of de goederen daadwerkelijk zijn ontvangen, bij wijzigingen dient de ondernemer uiteraard de belastingautoriteit op de hoogte te stellen.

De ondernemer aan wie, in het kader van horizontaal toezicht, een aantal faciliteiten wordt verleend, dient wel volledig te handelen conform de btw-wetgeving. De ondernemer dient een actieve rol te bekleden in het melden van onregelmatigheden bij de belastingautoriteit. Verder is een passende staat van dienst ter zake van naleving van fiscale verplichtingen vereist naar analogie van de AEO. Daarnaast dienen in een nog te bepalen aantal jaren voorafgaande aan de aanvraag geen overtredingen zijn begaan door de ondernemer waardoor zijn goede trouw in een betwistbare positie terechtkomt. Naast de ondernemer geldt het criterium tevens voor een ieder die de verantwoordelijkheid van het bedrijf dan wel de fiscale vertegenwoordiging van de ondernemer op zich neemt. De reden waarom ik geen vastgesteld aantal jaren heb genoemd is vanwege het feit dat het de selectie uiterst arbitrair maakt. De omstandigheden en de al dan niet aanwezige band met de belastingautoriteit kunnen namelijk leiden tot een zekere souplesse bij de belastingautoriteit. Zo kan een ondernemer, die 3 jaren terug nog een onbetrouwbare (lees: te kwader trouwe) status genoot bij de belastingautoriteit, in de tussentijd een goede band hebben opgebouwd en vice versa. Teneinde rechtszekerheid te creëren moet er op den duur wel een vastgestelde termijnbeperking komen voor het meenemen van (kleine) overtredingen, doch dit dient te geschieden op basis van een gegronde onderbouwing. Verder kunnen ook regelingen worden ontworpen die bijvoorbeeld met een drempelbedrag werken, zo blijven de ondernemers die niet te maken hebben met grote transacties buiten schot. Ook kan een selectie worden gemaakt van categorieën leveranciers en ontvangers, zo sluit je de ondernemers uit die handelen in producten waarbij fraude nauwelijks mogelijk dan wel zeer ongebruikelijk is. Zoals we reeds bij de AEO hebben gezien zal een uitgebreid onderzoek onderdeel zijn van de procedure om een Authorized Traderscertificaat te bemachtigen.

Na afgifte van een Authorized Traderscertificaat wordt deze door alle belastingautoriteiten in de lidstaten erkend, zodat de Authorized Trader ook in de andere lidstaten voor vereenvoudigingen in aanmerking kan komen. Hier kunnen lidstaten, zonder de belastingplichtige continu extra te belasten met administratieve rompslomp, terreinwinst boeken door eenmalig de nodige relevante informatie en

zekerheid te verkrijgen. Wederzijdse vertrouwen leidt tot een betere uitwerking van de vereenvoudigingen en een hogere naleving van de fiscale verplichtingen. Anderzijds raakt de lidstaat bekend met het grootste deel van de 'bonafide' ondernemers. Dit verkleint de vijver van malafide ondernemers en laat zodoende een meer gerichte controle toe van mogelijke fraudeurs.

5.5 Samenvatting

Dit hoofdstuk is ingeleid met de levering van diensten. Welke wijziging is deze regeling ondergaan op 1 januari 2010 en hoe werkt de regeling heden ten dage. Als praktische oplossing is ervoor gekozen bij het belasten van de levering van diensten aan te sluiten bij het bestemmingslandbeginsel. Ook is de verlegging van de btw hierin verplicht gesteld. De aanpak van de intracommunautaire goederenhandel moet de dienstenregeling volgen. Thans is geen andere uitkomst voor ogen, in ieder geval geen uitkomst die praktische zaken vereenvoudigt en waarbij geen ingrijpende verandering is vereist. De algemene verlegging lijkt echt een stap te ver te gaan en is een onwenselijke uitkomst, deze maatregel gaat veel verder dan noodzakelijk is. Ook een facultatieve algemene verleggingsregeling is geen mogelijkheid. Dit betekent namelijk dat deze naast de huidige btw-overgangsregeling dient te vigeren, dit draagt volgens de Commissie niet bij aan de vereenvoudiging en lastenvermindering voor het bedrijfsleven. Een doelgerichte verleggingsregeling is vooral op korte termijn een zeer effectieve oplossing gebleken tegen fraude. Het verenigd Koninkrijk is hiermee gestart bij wijze van derogatie. In augustus 2013 is een tweetal richtlijnen aangenomen, het Snellereactiemechanisme en de Verleggingsregeling, teneinde de btw-fraude een halt toe te roepen. Binnen het intracommunautair kader zou het Authorized Traderconcept een aanzienlijke rol kunnen bekleden. Dit concept komt in essentie overeen met de Authorized Economic Operator. Kortgezegd wordt de ondernemer voordelen geboden bij het in bezit zijn van een certificaat. Dit certificaat kan pas verkregen worden indien aan de nodige vereisten wordt voldaan. De Authorized Traderconcept en de doelgerichte verleggingsregelingen zijn in combinatie de oplossing die zal leiden tot vereenvoudiging en rechtszekerheid voor de ondernemer enerzijds, en vereenvoudiging en efficiënte fraudebestrijding bij de belastingautoriteit anderzijds.

HOOFDSTUK 6 CONCLUSIE

Dit onderzoek werd beheerst door de intracommunautaire goederenhandel vanuit btw-perspectief. De fundering die werd gelegd door de Eerste en Tweede Richtlijn, de wens om te komen tot een interne markt, de afschaffing van de fysieke grenscontroles als middel van harmonisatie, harmonisatie als middel voor het optimaal functioneren van de interne markt, dit lijkt in de tijd een poos geleden maar de drang van de Commissie om als Europa één te zijn oogt jeugdig en zal voorlopig nog voortduren. De btw-overgangsregeling was als tijdelijke regeling, welke niet gebaseerd was op het principe van heffing in het land van oorsprong, niet perfect uitgedacht. Dit werd ook erkend.

Een aantal basisbeginselen van de btw diende te worden geïncorporeerd in een btw-systeem zoals de Commissie dat voor ogen had. Neem bijvoorbeeld het neutraal maken van binnenlandse en intracommunautaire goederentransacties. Verder was eenvoud een belangrijk instrument voor het vervolmaken van een der doelen: een optimaal werkende interne markt. Tijdens de btw-overgangsregeling bleek fraude een kwaal voor de btw. Menig auteur had dit reeds voorspeld.¹¹⁴ Zo klonken steeds hardere geluiden, onder meer in de verslagen ter evaluatie van de interne markt en het verslag over de btw-overgangsregeling, naar een oplossing hiervoor. Men streefde vurig naar de definitieve regeling met heffing in land van oorsprong, maar was dat de oplossing? Of bood de btw-overgangsregeling toch mogelijkheden hiervoor? In dit onderzoek is gepoogd hierop een antwoord te geven.

Mijn onderzoeksvraag zoals ik deze in de inleiding heb geformuleerd is:

Kunnen de tekortkomingen voortkomend uit de huidige btw-regeling ter zake van de intracommunautaire goederenhandel het hoofd worden geboden en is daarvoor een ingrijpende wijziging van het btw-stelsel middels overgang naar de definitieve btw-regeling vereist?

In het eerste deel van mijn onderzoek heb ik geprobeerd af te wegen welk systeem er op dit moment beter voor staat de knelpunten te weerstaan en terug te dringen. De btw-overgangsregeling bracht de nodige implementatiekosten mee, iets wat

¹¹⁴ Zie voetnoot 37.

vanzelfsprekend is bij een ingrijpende wijziging. De btw-overgangsregeling leidde ook tot hoge administratiekosten voor de ondernemer. Met name de MKB ondervond de nodige moeilijkheden. De btw-overgangsregeling was kwetsbaar voor frauderende ondernemers. Hoofdoorzaak is het complexe doolhof van regelingen, uiteenlopend in interpretatie, mede vanwege de hoekstenen van de Btw-Richtlijn en de geboden ruimte aan lidstaten voor eigen regelingen. De afgelopen tien jaren is veel energie gestopt in het bevorderen van administratieve samenwerking en fraudebestrijding. De fraudebestrijding heeft een voorwaartse koers genomen terwijl de lidstaten ten aanzien van de administratieve samenwerking in hun lakse houding volharden. Het groenboek van 2010 heeft in het bestrijden van fraude een grote rol gespeeld. Hierin is het streven naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel als doelstelling neergelegd. Hieruit komt onder andere het Snelle reactie mechanisme voort welke erop toeziet grootschalige en plotselinge fraude een halt toe te roepen. De btw-overgangsregeling staan thans garant voor een aanzienlijk bedrag aan btw-inkomsten. Dit is een zekerheid die lidstaten niet graag in gevaar zien komen.

De definitieve regeling diende te zijn voorzien van alle punten waar de btw-overgangsregeling in tekort schoot. Zo moest de definitieve regeling eenvoudig zijn, neutraliteit waarborgen, fraude bestrijden en de btw-inkomsten garanderen. Dit waren wensen zonder dat het ooit tot een concreet concept heeft geleid. Doordat heffing in het land van oorsprong plaats vindt, verdwijnt het probleem dat een goed moet worden gevolgd. Dit zou de administratieve verplichtingen voor ondernemers aanzienlijk verzachten. Omdat een basisbeginsel van de btw is dat wordt aangesloten bij het verbruik, behoort de belastingopbrengst van een transactie echter toe te komen aan het bestemmingsland. Het verrekeningsstelsel en de verdeling van opbrengsten is reden van wantrouwen bij menig lidstaat. De politieke haalbaarheid van een definitieve stelsel is om deze reden gering. Dit is bevestigd in het groenboek van 2010.

De definitieve regeling zou een ingrijpende wijziging betekenen. Het bedrijfsleven zou weer opgezadeld worden met hoge implementatiekosten. Lidstaten nemen een groot risico. Daar waar thans minimale inkomsten een zekerheid zijn, met controle over het innen van de belasting, moeten de lidstaten overstappen op een regeling

waarbij de inkomsten onzeker zijn en zij afhankelijk zijn van de controleerbaarheid en bekwaamheid van andere lidstaten. Een terughoudende opstelling is hierin enigszins begrijpelijk. De definitieve regeling bleek in 1991 onhaalbaar, in 1996 onhaalbaar en in 2010 onhaalbaar. Het huidig btw-overgangssysteem zal met alternatieven moeten komen om de neutraliteit tussen de binnenlandse en intracommunautaire goederentransactie te waarborgen. De btw-overgangsregeling convergeert echter naar een punt toe waar het oorsprongslandbeginsel los wordt gelaten. Een oplossing tegen fraude en vermindering van de administratieve lasten dient binnen de btw-overgangsregeling te worden gezocht.

Het tweede deel van mijn scriptie bestond uit het onderzoeken wat de beste oplossing zou zijn binnen het huidig btw-stelsel. Voor de type fraude die grootschalig voorkomt in de btw, de carrouselfraude, is de doelgerichte verleggingsregeling de ideale middel. Deze kan worden toegepast bij fraudegevoelige goederen. De leverancier verlegt de btw naar de afnemer die in zijn aangifte de verschuldigde btw als de aftrek-btw aangeeft. Hiermee gaat geen ingrijpende wijziging van het belastingstelsel gepaard. De verleggingsregeling kent zijn eigen soorten fraude zoals de misbruik van btw-identificatienummers. Toch ben ik van mening dat dit nooit in de buurt komt van de omvang van de huidige carrouselfraude. Het is niet ondenkbaar dat de verleggingsregeling meer kan zijn dan een korte termijnoplossing. Voor wat betreft het bezwaar dat een verleggingsregeling niet binnen het karakter past van de btw, dat is een valide punt. Echter, als de verleggingsregeling de oplossing is voor de grootschalige fraude, dan is die wel degelijk de overweging waard.

Het Authorized Traderconcept, naar analogie van de Authorized Economic Operator binnen de douane, zou binnen de btw een vooraanstaande rol kunnen invullen. Na het voldoen aan een aantal voorwaarden verkrijgt de ondernemer een Authorized Tradercertificaat welke hem significante voordelen biedt ten opzichte van niet-certificaathouders. Versnelde procedures, minder controles en minimale interventies vanuit de belastingautoriteiten zijn mogelijke voordelen voor de certificaathouder. Dit sluit aan bij het horizontaal toezicht-concept. Wederzijdse vertrouwen,

transparantie en samenwerking zijn speerpunten binnen dit Authorized traderconcept.

Het antwoord op mijn onderzoeksvraag luidt dan ook dat de tekortkomingen voortkomend uit de huidige regeling zeker wel het hoofd kunnen worden geboden. Hiervoor is een ingrijpende wijzing zoals het overstappen naar een definitieve regeling niet noodzakelijk. Binnen de huidige regeling geniet een doelgerichte verlegging de voorkeur, het in werking treden van het Snelle reactie mechanisme en de Verleggingsregeling is in die zin een stap in de goede richting. Mijns inziens heeft elke maatregel zijn manco en is er altijd een lek die fraudeurs kunnen en zullen vinden. Ik ben er desondanks van overtuigd dat de doelgerichte verleggingsregeling de minste fraude met zich brengt. Het Authorized Traderconcept vult dit terdege aan en is zowel voor de ondernemer als voor de autoriteit een aanwinst. Deze gecombineerde oplossing zorgt voor meer eenvoud en rechtszekerheid bij het bedrijfsleven en biedt de belastingautoriteit een beter uitgangspunt tegen fraudeurs.

LITERATUURLIJST

Boeken en vakliteratuur

- A.P. Lier, D.G. van Vliet, A.D.G. Heering, G.H. Zevenboom, *Fiscale en juridische aspecten Europa 1992*, Deventer: Kluwer, 1992.
- W.A. Vermeend, *Compendium Europees belastingrecht*, derde druk, 2002 kluwer deventer.
- H.A. Kogels, 'De nieuwe grenzen van Europa', *WFR* 1993/259.
- Raad voor het Midden- en Kleinbedrijf, 'Het huidige overgangs- en het definitieve stelsel voor de BTW-heffing (advies)', Den Haag, 1994-09.
- A.H.R.M. Denie, *BTW-binnengrenzen en grenzen van de BTW*, Arnhem, 1995.
- F. Vanistendael, 'A proposal for a definitive VAT-system: taxation in the country of origin at the rate of the country of destination' *EC taks Revue* no1, 1995.
- Bijl, Van Hilten & Van Vliet, *Europese btw en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001, derde druk.
- A.J. van Doesum, 'De nieuwe regels voor de plaats van de dienst in de BTW', *WFR* 2008.
- D.G. van Vliet, 'Toekomst van de btw?', *De toekomst van de btw*, deventer: kluwer, 2010.

Europese regelgeving

- Richtlijn 64/560/EEG Raadpleging van het Economisch en Sociaal Comité omtrent de ontwerp-richtlijn van de Raad inzake harmonisatie van de wetgevingen van de Lidstaten met betrekking tot de omzetbelasting.
- Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.
- COM(85) 310 definitief, De voltooiing van de interne markt: Witboek van de Commissie voor de Europese Raad.
- Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid- Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde:

uniforme grondslag.

- COM(87) 323 definitief, De voltooiing van de interne markt – De invoering van een btw-clearingstelsel voor het intracommunautaire handelsverkeer.
- COM(87) 324 definitief, Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot bewerkstelling van convergentie van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en de accijnzen.
- SEC(92) 2277 definitief, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement – de werking van de interne markt van de gemeenschap na 1992 Follow-up van het Verslag-Sutherland.
- COM(93) 632 definitief, Mededeling van de Commissie aan de Raad “een optimale benutting van de door de interne markt geboden kansen”: Strategische Programma.
- COM(94) 55 definitief, De interne markt van de Gemeenschap - Verslag 1993.
- Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek.
- Schriftenreihe heft 52, Bundesministerium der Finanzenm Bonn, April 1994.
- COM(94) 262 definitief, Verslag van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement – Toepassing van Verordening (EEG) nr. 218/92 van de Raad en het Europees Parlement van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (btw).
- COM(94) 29 definitief, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de ontwikkeling van de administratieve samenwerking bij de tenuitvoerlegging en het toezicht op de naleving van de gemeenschapswetgeving in de interne markt.
- COM(94) 515 definitief, Verslag van de Commissie aan de Raad en het

Europees Parlement over de werking van de btw-overgangsregeling voor intracommunautaire transacties.

- COM(95) 238 definitief, Verslag van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement – De interne markt in 1994.
- COM(96) 51 definitief, Verslag van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement – De interne markt in 1995.
- COM(96) 681 definitief, Verslag van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement – Tweede verslag ingevolge artikel 14 – toepassing van Verordening (EEG) nr. 218/92 van de Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (btw).
- COM(2000) 348 definitief, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement - Strategie ter verbetering van de werking van het BTW-stelsel in het kader van de interne markt.
- COM(2000) 28 definitief, Verslag van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement - Derde verslag overeenkomstig artikel 14 over de uitvoering van verordening (EEG) nr. 218/92 van de Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (BTW) en Vierde verslag overeenkomstig artikel 12 van Verordening (EEG, Euratom) nr. 1553/89 betreffende de procedures voor de invordering en de controle van de BTW.
- Beschikking nr. 2235/2002/EG van het Europees Parlement en de Raad van 3 december 2002 tot vaststelling van een communautair programma ter verbetering van het functioneren van de belastingstelsels in de interne markt (Fiscalis 2003-2007-programma)
- Beschikking 2235/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 3.12.2002.
- COM(2003) 614 definitief, Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité - Balans en bijstelling van de prioriteiten van de BTW-strategie.
- COM(2004) 260 definitief, Verslag van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de toepassing van regelingen betreffende administratieve samenwerking op het gebied van bestrijding van BTW-

fraude.

- COM(2006) 254 definitief, Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de noodzaak om een gecoördineerde strategie te ontwikkelen ter verbetering van de bestrijding van belastingfraude.
- Conclusies van de Raad 15502/06 & 10319/07.
- Speciaal Verslag nr. 8/2007 van de Rekenkamer over de administratieve samenwerking op het gebied van BTW
- COM(2007) 758 definitief, Mededeling van de Commissie aan de Raad over enkele basiselementen voor de ontwikkeling van een btw-fraudebestrijdingsstrategie in de EU.
- Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst.
- COM(2008) 807 definitief, Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité over een gecoördineerde strategie ter verbetering van de bestrijding van btw-fraude in de Europese Unie.
- COM(2008) 109 definitief, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over maatregelen tot wijziging van het btw-stelsel met het oog op fraudebestrijding.
- COM(2009) 428 definitief, Verslag van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de uitvoering van Verordening (EG) nr. 1798/2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.
- COM(2009) 21 definitief, Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat de factureringsregels betreft.
- COM(2009) 511 definitief, Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten.
- COM(2009) 544 definitief, Mededeling van de Commissie aan de Raad en

het Europees Parlement - Actieprogramma ter vermindering van de administratieve lasten in de EU - Sectorale plannen ter vermindering van de lasten en acties in 2009.

- COM(2010) 608 definitief, Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's naar een Single Market Act Voor een sociale markteconomie met een groot concurrentievermogen 50 voorstellen om beter samen te werken, te ondernemen en zaken te doen.
- EESC-advies over het "Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten".
- COM(2010)381 definitief, Voorstel voor een richtlijn van de Raad houdende wijziging van Richtlijn 2008/9/EG tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn.
- Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.
- COM(2010) 695 definitief, Groenboek over de toekomst van de btw Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel.
- COM(2011) 851 definitief, Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité over de toekomst van de btw - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel aangepast aan de eengemaakte markt.
- COM(2012) 722 definitief, Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad over een actieplan om de strijd tegen belastingfraude en ontwijking te versterken.
- COM(2012) 428 definitief, Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft een snellereactiemechanisme tegen btw-fraude.

- COM(2012) 205 definitief, Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft een snellereactiemechanisme tegen btw-fraude.
- COM(2013) 721 definitief, Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat een standaard btw-aangifte betreft.
- Richtlijn 2013/42/EU van de Raad van 22 juli 2013 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft een snellereactiemechanisme tegen btw-fraude.
- Richtlijn 2013/43/EU van de Raad van 22 juli 2013 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten.

Overige bronnen

- Rapport van de Commissie ter bestudering van de btw-heffing ten aanzien van grensoverschrijdende goederenbewegingen binnen de EU, *Europese btw-heffing*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, No. 202.
- Monatsbericht des BMF — januari 2006.
- Ottawa Framework voor de condities van belastingheffing in het rapport van de OESO, *International VAT/GST Guidelines*, gepubliceerd in februari 2006.
- HM Revenue & Customs, *Measuring Indirect Tax Losses* — 2006, december 2006.
- International VAT Association, *Combating VAT fraud in the EU — the way forward*, maart 2007.
- Business Europe, *Green paper on the future of Vat – Towards a simpler, more robust and efficient Vat system*, June 2011.

- TAXUD, 'A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system', TAXUD/2010/DE/328, Londen, 1 december 2011.
- PwC Final Report, Study on applying the current principle for the place of supply of B2B services to B2B supplies of goods Place of establishment of the customer, Specific Contract No. 1, TAXUD/2011/DE.304, 8 februari 2012.
- Europese Commissie, 'Fight against fraud: new study confirms billions lost in VAT gap', IP/13/844.