

De toekomst van de btw, met het oog op vrijstellingen en tarieven

Emiel de Bok 348079

De toekomst van de btw, met het oog op vrijstellingen en tarieven

E.R.M. de Bok

In deze scriptie wordt ingegaan op de toekomst van de Nederlandse en Europese BTW regelgeving met het oog op de tarieven en de vrijstellingen. Met name wordt gezien of aanpassingen mogelijk zijn en wat de gevolgen daarvan (kunnen) zijn.

1. Discussie rondom vrijstellingen en tarieven

1.1. Huidige situatie

De Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) in Nederland dateert, in zijn huidige vorm, uit 1969. Door de jaren heen is deze aangepast aan economische en maatschappelijke ontwikkelingen. De huidige Btw-richtlijn (een herschrijving van de Zesde btw-richtlijn) dateert van 28 november 2006, met als meest recente wijziging die van 17 december 2013¹. Hoewel de EU-regelgeving steeds wordt aangepast aan maatschappelijke veranderingen, lopen, onder andere vanwege het unanimititeitsvereiste (art. 115 VwEU), deze aanpassingen achter bij de maatschappelijke ontwikkelingen. Dit terwijl aanpassingen relatief gemakkelijk zouden moeten worden doorgevoerd. Een aanpassing zou gemakkelijk door moeten kunnen gaan omdat een belasting op consumptie vanuit economisch perspectief minder verstorend werkt² dan bijvoorbeeld een inkomstenbelasting. De btw wordt namelijk, in beginsel, gelijkmatig geheven ten laste van de consumenten. Een van de doelstellingen is bepaalde producten betaalbaarder te maken of te houden en het draagkrachtbeginsel ook in deze belasting tot uiting te doen komen. Hebben deze aanpassingen van tarieven en het geven van vrijstellingen daadwerkelijk gezorgd voor een beter systeem, of zijn het slechts stoorzenders geworden in een systeem dat in zijn oorsprong eigenlijk beter was? De omzetbelasting is, met een opbrengst van circa € 42 mld., bijna een derde van de nationale belastingopbrengst.³ Alleen de loon- en inkomstenbelasting genereren meer opbrengsten.

De omzetbelasting is ondanks de diverse complicaties die hierna worden besproken één van de meest favoriete belastingen van de Europese overheden. Dit heeft een aantal logische redenen. Allereerst zijn de perceptiekosten relatief laag, terwijl het met een relatief laag tarief al zeer hoge opbrengsten kan genereren door de brede grondslag die de omzetbelasting biedt, namelijk de totale uitgaven van de burgers. Burgers merken het bovendien veelal pas laat op wanneer een kleine stijging van het tarief plaatsvindt. De bezwaren daartegen zullen veelal van relatief korte duur zijn, omdat alle goederen en diensten erop gecorrigeerd worden en het niet iets is waar de consument mee geconfronteerd wordt op het moment wanneer hij een aankoopbeslissing neemt, omdat het, in principe, op alle keuzemogelijkheden even zwaar weegt en dus de beslissing niet beïnvloedt. Daarnaast is het zo dat met ontwikkelingen waarbij het inkomen uit arbeid daalt, zoals vergrijzing en een stijgende werkloosheid door de recessie, een indirecte belasting een stabielere inkomensstroom genereert dan een directe belasting, zoals de inkomstenbelasting. Hoewel op luxe goederen bespaard zal worden, zal iedereen toch blijven consumeren en eventueel zelfs spaargeld uitgeven. Deze verschijnselen worden door indirecte belastingen wel belast, terwijl de burger dat niet direct door heeft, omdat hij als consument niet gedwongen wordt deze belasting, bij de ontvangst van zijn inkomsten, af te dragen, maar pas ten tijde van de consumptie wordt belast, waardoor het niet of minder wordt opgemerkt, omdat het in de prijs verwerkt zit. Degene die een product of dienst levert, heeft er ook weinig

¹ PbEU 2013, L.353.

² C.L.J. Caminada, Bouwstenen van de Studiecommissie Belastingstelsel, Tijdschrift openbare Financien, 25 april 2012, p 105.

³ Centraal Bureau van de Statistiek, Belastingopbrengsten, bekeken op 4-7-14;

<http://www.cbs.nl/nl-NL/menu/themas/overheid-politiek/cijfers/extra/belasting-animatie.htm>.

last van want deze stelt een prijs vast en daar wordt de omzetbelasting over berekend die hij dus normaliter zelf niet draagt. Er is mede vanwege bovengenoemde redenen een verschuiving van directe naar indirecte belastingen waar te nemen, zowel in Nederland als in andere lidstaten van de EU⁴. Ook zijn vele onduidelijkheden in de richtlijnen inmiddels uitgelegd in een Verordening die weer is uitgelegd in de explanatory notes. Daarnaast is er ook nog de (EU- en Nederlandse) jurisprudentie die op vele punten duidelijkheid heeft gegeven omtrent de toepassing van de btw-richtlijnen.

Met een toename van de hoeveelheid regelgeving rondom indirecte belastingen en de verplaatsing van het zwaartepunt van de belastingdruk in de EU van directe naar indirecte belastingen, is echter een probleem ontstaan met betrekking tot de neutraliteit. Doordat de rol van de indirecte belasting, door de jaren heen, belangrijker is geworden voor de belastingstrategieën van de lidstaten, is ook het instrumentalisme eromheen toegenomen. De omzetbelasting moet in beginsel aan een aantal eisen voldoen. De wetgeving moet eenvoudig, solide, fraudebestendig, efficiënt en neutraal zijn. Bij elk van deze factoren zijn problemen ontstaan. Eenvoudig is de omzetbelasting, aan de hoeveelheid regelgeving te zien, niet meer voor de ondernemer. Ook is met de stijging van de tarieven carrouselfraude steeds aantrekkelijker geworden. Carrouselfraude binnen de omzet belasting wordt het makkelijkst zo omschreven: *“Carrouselfraude betekent goederen op factuur één of meerdere malen voortverkopen, met tussenschakelen van een of meerder titularissen van een BTW-identificatienummer die hun fiscale verplichtingen op het stuk van aangifte indiening en/of betaling niet nakomen, met de bedoeling om:*

1. *BTW, die in een vorige fase niet werd afgedragen aan de schatkist, terug te claimen onder de vorm van aftrekbare BTW”*⁵

Bovendien is met de hoeveelheid tarieven en vrijstellingen in de EU de efficiëntie en neutraliteit geringer aan het worden. Deze problemen zijn voor de overheid alleen moeilijk zichtbaar omdat bij de controlerende instanties weinig verandert, want elke ondernemer doet nog steeds aangifte en betaalt de verschuldigde belasting, tenzij er natuurlijk sprake is van carrouselfraude. Daarentegen moeten de ondernemers bij iedere aangifte weer rekening houden met de toenemende regelgeving, waardoor een gedeelte van de problematiek zich verplaatst van de overheid naar de ondernemer.

1.2. Huidige problemen

1.2.1. Tarieven in de btw

Alle lidstaten hebben maximaal vier tarieven: het normale tarief, van minimaal 15%; de mogelijkheid tot twee verlaagde tarieven van minimaal 5%,⁶ en het nul 0%-tarief voor export. Echter indien één of beide verlaagde tarieven voor 1 januari 1991 al onder de 5% lagen,⁷ dan mogen deze behouden blijven, waarmee dat minimum tarief niet verder verlaagd mag worden. Dit betekent uiteraard dat er verschillen in tarieven bestaan in de diverse EU-lidstaten ten aanzien van dezelfde producten. Weliswaar geeft tabel III van de Btw-richtlijn aan op welke producten en diensten een verlaagd tarief mag worden toegepast, niet elke lidstaat doet dit en de categorieën worden ook nog eens per lidstaat ingevuld. Zo zou het in theorie kunnen dat een product in Hongarije belast wordt tegen 27%, terwijl hetzelfde product in Frankrijk tegen het bijzonder verlaagd tarief van 2,1% wordt belast. Daarnaast is het zo dat de categorieën weliswaar vrij ingedeeld kunnen worden binnen de gestelde categorieën

⁴ J. Hoogteiling, S. Suanet, Statistiek, Centraal Bureau voor de Statistiek, 2008,

<http://www.cbs.nl/NR/rdonlyres/411BC41B-5FBD-4233-BAE9-8DA0106B6F0B/0/20084526esbart.pdf>

⁵ Claes, A., BTW-carrousel: De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers, Gent, De Boeck & Larcier N.V. p. 23.

⁶ Art. 98 en 99 Btw-richtlijn betreffende belasting over de toegevoegde waarde.

⁷ Art. 110 Btw-richtlijn betreffende belasting over de toegevoegde waarde.

maar er zijn ook duidelijk producten en diensten uitgesloten van de verlaagde tarieven. Het glazenwassen⁸ van particuliere huizen kan volgens de richtlijn wel worden belast tegen het verlaagde tarief, maar dat geldt dan niet voor andere gebouwen zoals kantoren. De vraag die dan rijst is hoe daarmee omgegaan moet worden bij ondernemers die kantoor aan huis hebben?

Zo mogen bijvoorbeeld in Nederland alleen boeken op fysieke dragers tegen het verlaagde tarief worden verkocht, terwijl in Frankrijk en Luxemburg ook voor E-books het verlaagde tarief wordt toegepast. Hiertegen heeft de Europese Commissie een zaak aangespannen bij het HvJ (Commissie/Frankrijk en Commissie/Luxemburg; IP/13/137)⁹. Deze discussie over digitale boeken en lectuur spitste zich toe op de regeringen van Luxemburg en Frankrijk, die in 2011 en 2012 digitale nieuwsbladen en boeken voor de heffing van omzetbelasting gelijkgesteld hebben aan hun papieren equivalenten. Hierdoor kwamen deze in Luxemburg in aanmerking voor het tarief van 3% en werden digitale kranten in Frankrijk slechts belast tegen 2,1%, tegenover bijvoorbeeld een tarief in Nederland van 21%. Hierdoor ontstaan twee problemen. Wanneer elektronische boeken en nieuwsbladen gelijkgesteld worden aan hun papieren equivalenten kwalificeren zij ook niet meer als elektronische diensten. Dit zorgt er dus voor dat de plaats van levering verandert voor levering aan een omzetbelastingplichtige. Een elektronische dienst (art. 58 Btw-richtlijn), zijnde de elektronische lectuur, wordt ineens een goed met afstandsverkoop (art. 33 Btw-richtlijn). De elektronische dienst wordt belast in het land van de verkoper terwijl een afstandsverkoop belast wordt in het land van de afnemer.

In 2015 worden echter alle elektronische diensten in het land van afname belast, zodat in ieder geval het grensoverschrijdende concurrentievoordeel van verkoop vanuit Frankrijk of Luxemburg komt te vervallen. Bovendien is er het voorstel dat digitale boeken en kranten naar een gelijk tarief belast zullen gaan worden in de richtlijn.¹⁰ Of dit ook haalbaar is, hangt af van de medewerking van alle lidstaten en zoals de ervaring leert, gaat de harmonisatie stroever doordat zoals eerder gezegd de afwijkingsmogelijkheden in de richtlijn groot zijn. Hierdoor blijft de regelgeving complex en concurrentieverschillen tussen lidstaten blijven bestaan, waardoor de medewerking van een lidstaat veelal afhankelijk wordt gesteld van een gunstige regeling voor dat land. In de nieuwe Verordening staat ook dat er, wanneer bedrijven die dergelijke diensten leveren, niet uit een lidstaat komen, zij via het één loket systeem maar in één lidstaat hun aangifte moeten doen.¹¹ Dit één loket systeem lijkt een goede stap in de richting van een volledig geïntegreerd omzetbelastingstelsel. Dit is het eerste systeem waarbij een lidstaat gaat heffen over inkomsten van een andere lidstaat. Weliswaar is het een beperkt systeem, dat wordt aangeduid als het “mini one stop shop system”, of kortweg MOSS. Het is een duidelijke stap om de administratieve lasten voor een onderneming uit een niet-lidstaat niet uit de hand te laten lopen.

1.2.2. Vrijstellingen

Naast het tariefverschil is er ook een probleem met de vrijstellingen. De vrijstelling tast namelijk de neutraliteit van de BTW-systematiek aan. De problematiek hieromtrent heeft een aantal oorzaken. De eerste oorzaak is dat met het vervallen van de BTW-plicht ook de terugvorderingsmogelijkheden op ingekochte producten en diensten vervallen (art. 2 Wet OB 1968). Dit leidt er toe dat de prijs van een dergelijke dienst of levering toch een substantiële omzetbelastingdruk kan bevatten.

Het verlaagde tarief zorgt voor verstoringen, maar de vrijstellingen van art. 11 Wet OB 1968 zijn nog veel meer verstrend, omdat zij naast uitsluiting van heffing, ook geen aftrekrecht geven voor de activiteiten die vrijgesteld zijn. Dit kan er toe leiden dat een vrijgesteld product effectief een hogere BTW druk heeft dan laagbelaste producten. De BTW-druk in vrijgestelde producten en diensten is afkomstig van de BTW betaald op kosten en

⁸ Bijlage III, tiende lid, ter Richtlijn betreffende belasting over toegevoegde waarde.

⁹ Memo Europese Commissie 24 februari 2013.

¹⁰ Staatssecretaris van financiën 27-5-2014, Vakstudie Nieuws aflevering 30., V-N 2014/30.17.

¹¹ COM/2011/0851.

investeringen die ten behoeve van een vrijgestelde dienst of levering worden gemaakt en gedaan. Dit kan ertoe leiden dat de prijs zelfs hoger wordt dan indien er wel aftrekrecht zou zijn, maar het belast zou zijn tegen een verlaagd tarief, indien er relatief veel BTW drukt op de kostprijs van een product of dienst die vrijgesteld verricht wordt, hetgeen bij kapitaalintensieve diensten en goederen het geval kan zijn. Bij arbeidsintensieve diensten (zoals die van een arts of paramedicus) zal dat echter minder het geval zijn.

Meer verstorend is het wanneer er een vrijgestelde transactie niet in de eindschakel maar in productieketen zit. Dit zorgt er namelijk voor dat er een partij, die na de vrijgestelde transactie wel weer BTW in rekening moet brengen, geen BTW kan aftrekken terwijl de inkoopprijs indirect BTW bevat en er dus dubbele belasting plaatsvindt, hetgeen ongewenst kostprijsverhogend werkt. Vele van de vrijgestelde diensten hebben inderdaad het effect dat hierdoor de kosten lager uitkomen, maar zeker niet alle.

Ten aanzien van de vrijstelling in de gezondheidszorg laait de discussie regelmatig op. Sinds 2013 is een acupuncturist of andere alternatief genezer terug in de belaste sfeer. In beginsel lijkt dit inderdaad een kostprijsverhoging van het zorgtarief. Echter, kan een alternatief genezer nu de BTW op bijvoorbeeld naalden, behandelstoelen en andere benodigdheden aftrekken, hetgeen in ieder geval niet zal leiden tot een volledige afwenteling op de patiënt. Maar omdat de voordruk bij dit soort behandelaars relatief laag is, is het voordelige effect van de BTW-aftrek gering ten opzichte van het belasten van het behandel tarief met BTW. Hier werkt een vrijstelling kostenverlagend voor de gezondheidszorg en BTW-heffing kostenverhogend.

Er is echter door het laten vervallen van een vrijstelling wel degelijk een significante kostenbesparing mogelijk. Daarbij gaat het dan om kapitaalintensieve diensten zoals zorgverlening in een ziekenhuis of onderwijs in nieuwe gebouwen met grote investeringen in apparatuur. Te denken is aan de aankoop van een nieuw pand voor ziekenhuizen of onderwijsinstellingen, die nu belast is met 21% omzetbelasting (art. 11, eerste lid, Wet OB 1968). Alleen de diensten verricht in dienst van de op dit moment puur vrijgestelde activiteit, zoals het gedeelte van de kosten van een consult dat daadwerkelijk naar de behandelende arts gaat, zouden dan duurder worden. Zouden zorgverzekeraars ook btw-plichtig worden, dan zouden de verzekeraars ook de btw hierover kunnen aftrekken. Bovendien wordt er op dit moment assurantie belasting van 21%¹² geheven waardoor het niet tot een premiestijging zou leiden, maar tot een premiedaling, omdat de kosten dan zouden dalen.

Een vrijstelling zorgt er dan ook voor dat de inkoopkeuze bij vrijgestelde ondernemingen en belaste ondernemingen kan verschillen. Het gaat hierbij vaak om ondersteunende functies en leidt ertoe dat men geen gebruik maakt van schaalvoordelen en specialisme die bij eventuele outsourcing wel gebruikt zouden worden. De voordelen die dat heeft worden echter gedeeltelijk teniet gedaan doordat op de ingekochte diensten dan btw betaald moet worden die niet of slechts gedeeltelijk aftrekbaar is. Voor gemeenten en provincies kent men in Nederland een compensatieregeling voor de niet-aftrekbare btw, maar voor ziekenhuizen en universiteiten geldt een dergelijke regeling niet. Overigens is Nederland niet de enige lidstaat die restitutiesystemen voor enkele vrijgestelde organisaties heeft ingevoerd. Er zijn nog zeven andere lidstaten¹³ die dergelijke mogelijkheden bieden.¹⁴

Een geleidelijke afschaffing van de vrijstellingen in de BTW zou goed mogelijk zijn. hoewel het lastig blijft bij bijvoorbeeld aandelenfondsen en banken om te bepalen waar BTW over toegepast zou moeten worden, gezien het feit dat de aard van de producten die zij leveren hoofdzakelijk in de kapitaalsfeer liggen en waardestijgingen hiervan geen toegevoegde waarde zijn door de bank als zodanig. De waardestijgingen van aangeboden fondsen worden bijvoorbeeld op de beurs gerealiseerd en niet door de bank zelf. De eerdergenoemde banken maken het

¹² Art.23 Wet BRV.

¹³ Denemarken, Finland, Frankrijk, Oostenrijk, Portugal, Verenigd Koninkrijk en Zweden.

¹⁴ C. Jervelund, Ph.D. H. Ballebye Okholm, S. Naess-Schmidt, Ph.D. S. Torp Jespersen, J. Sand Kirk, M. Winiacyk, A. Möller, D. Mekonnen Ali, VAT in the public sector and exemptions in the public interest, Copenhagen economics, gezien: 22-8-2014. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector_exemptions_en.pdf.

door de aard van hun, voor de fiscus relatief onzichtbare, bezigheden praktisch onmogelijk om BTW-plichtig te worden. Een graduele afschaffing zou betekenen dat er stapsgewijs afgeschaft zou worden. Dit om een schok te voorkomen op de huidige systematiek. Voor geleidelijke afschaffingen zijn verschillende mogelijkheden die later besproken zullen worden.

1.2.3. Gebrek aan vertrouwen tussen de lidstaten

Er zijn lidstaten die juist op zoek gaan naar de uitzonderingen en gaten in de richtlijn om hun vestigingsklimaat te verbeteren. Dit leidt er toe dat het vertrouwen tussen de lidstaten afneemt, hetgeen verdere samenwerking beperkt. Dit resulteert bijvoorbeeld in een gebrek aan toezicht bij verleggingen en een gebrek aan vertrouwen om een andere lidstaat voor te laten heffen en de geïncasseerde heffing daarna door te geven. Als dit anders zou zijn, zou dit ervoor zorgen dat de stelsels meer geharmoniseerd kunnen worden. Bij een gezamenlijk loket zou namelijk een bedrijf in één lidstaat aangifte kunnen doen voor BTW verschuldigd in alle lidstaten. Maar dit vraagt erg veel vertrouwen van de lidstaten in elkaar, want er wordt een gedeelte van de inkomsten van het eigen land in handen van een ander land gelegd. Daarnaast controleert een land over het algemeen steekproefsgewijs de aangiften. Dit wordt natuurlijk lastiger wanneer je niet eens alle omzet, die via de BTW wordt belast, voorbij ziet komen in de vorm van aangiften, hetgeen fraude in de hand zou kunnen werken. Er moet dan dus voldoende vertrouwen zijn in niet alleen de eigen belastingdienst door de eigen regering, maar de eigen regering moet 27 andere belastinginstanties vertrouwen en die 27 instanties moeten ook de Nederlandse belastingdienst vertrouwen. Op dit moment lijkt een dergelijk vertrouwen tussen onderlinge lidstaten nog niet opgebouwd. De enige soort transacties waarbij een dergelijke samenwerking enigszins plaatsvindt, zijn de eerdergenoemde elektronische diensten die geleverd worden door belastingplichtigen, die niet gevestigd zijn in de EU. Hierbij treedt het eerder genoemde MOSS-systeem vanaf volgend jaar in werking waardoor landen elkaar moeten vertrouwen bij dergelijke transacties. Dit gebrek aan vertrouwen is voor de overheden niet eens bijzonder schadelijk, en voor ondernemers die binnen de EU hun bedrijfsvoering hebben, is het wel bijzonder lastig. Zij hebben namelijk, ondanks een vrije markt en de mogelijkheden tot verlegging,¹⁵ toch zeer veel administratieve verplichtingen, met vereisten zoals registratie in alle lidstaten waar gehandeld wordt en aangifte in alle lidstaten waar ze een BTW-identificatienummer hebben.

1.2.4. Administratieve lasten

Eerder is er al toegelicht dat een groot deel van de problematiek met betrekking tot de omzetbelasting niet meer bij de overheid ligt, maar bij de belastingplichtige terecht is gekomen. Dit zorgt niet alleen voor een probleem bij de ondernemer, het tast ook de opbrengsten en de neutraliteit van een belasting aan. Er is berekend dat een belastingplichtige, afhankelijk van de grootte van de belastingplichtige en de complexiteit van zijn aangifte, tussen 2% en 8% van zijn geïnde bedrag nog eens kwijt is aan het aangeven van zijn omzetbelasting.¹⁶ Dit betekent een ongewenst verstoring effect omdat het in dat geval de belastingplichtige wel geld kost, maar degene die die belasting ontvangt geen extra opbrengsten oplevert. Dit leidt tot een efficiencyverlies in de BTW-sfeer.¹⁷ Een probleem waar men nog in zou kunnen berusten. Echter is het zo dat deze kosten daadwerkelijk een marktverstoring hebben gekregen. De VAT Expert Group (hierna: VEG) van de EU concludeerde dat de kosten dermate hoog waren geworden voor ondernemers, dat het voor sommige ondernemers gemakkelijker was om goederen te exporteren en te importeren naar en uit derde landen, dan handelen met andere lidstaten. De reden hiervoor is dat de mate waarin intracommunautaire transacties bijgehouden moeten worden meer lasten met zich brengen dan wanneer een product geëxporteerd wordt naar een land buiten de EU. Er zijn zeer veel

¹⁵ Art. 12, tweede lid, Wet op de omzetbelasting 1968.

¹⁶ COM(2011)851 5.1.

¹⁷ COM(2011)851 5.1.

administratieve eisen¹⁸ voor een intracommunautaire transactie en daarnaast lopen zowel de lidstaat als de verkoper risico's, zeker als het gaat om goederen die de afnemer komt halen. Grote bedrijven hebben hier niet zo zeer last van omdat zij voorbereid zijn op dergelijke transacties en technologische middelen hebben om intracommunautaire transacties relatief moeiteloos te verwerken. Het huidige systeem heeft volgens de VEG naast te hoge lasten ook een te hoog risico voor veel bedrijven om betrokken te raken in frauduleuze zaken zonder dat ze hier invloed of kennis van hebben. Het is volgens het oordeel van de VEG dan ook vooral een belemmering voor het midden- en kleinbedrijf om hun activiteiten binnen de EU uit te breiden, omdat de administratieve lasten in een dergelijk geval hoger zouden kunnen zijn dan een rendement behaald indien er op een andere manier geïnvesteerd wordt. Dit is daarmee het tegenovergestelde van hetgeen de EU in beginsel zou willen bereiken, namelijk het zorgen voor een goedwerkende interne markt, waar vrij verkeer van goederen, kapitaal en arbeid mogelijk zou moeten zijn.

1.3. Toekomst

1.3.1. Digitalisering

Naast deze problemen die allemaal al in het huidige stelsel en op dit moment spelen, krijgen we, net als bij de E-books, steeds meer problemen met digitale diensten. Want hoe gaan we om met digitale valuta, zoals de bitcoin, en hoe gaan we om met ontwerpen voor driedimensionaal geprinte objecten, wanneer alleen het ontwerp gekocht wordt. Waarbij bij digitale valuta de maatstaf van heffing het probleem is, zit bij driedimensionaal printen het probleem in de kwalificatie van het object. Bij digitale valuta is er namelijk geen land dat de valuta uitgeeft of controleert en de valuta is anoniem. Daardoor is het geen erkende valuta door de overheden, dan zou het kwalificeren als een vergoeding die niet uit geld bestaat, zoals bedoeld in art. 8, tweede lid, Wet OB 1968. In dat geval zou er in euro's alsnog BTW voldaan moeten worden. Echter dat is op dit moment nog niet aan de orde in Nederland, maar het argument dat het zou gaan om waardepapieren of een betaalmiddel in de kapitaalsfeer komt ook ter sprake¹⁹, en als dit niet het geval is dan is elke transactie weer belast met BTW hetgeen ook niet het doel van de wetgever kan zijn (art. 11, eerste lid, onderdeel i, Wet OB 1968). Al deze problemen spelen op dit moment of zullen zeker nog gaan spelen. Vraag is hoe de BTW hierop gaat reageren: wat is er mogelijk en hoe zal de regelgeving zowel Europees als nationaal gewijzigd worden om de omzetbelasting bij de tijd te houden?

2. De toekomst van de BTW

2.1. Inleiding

In beginsel zijn er twee mogelijkheden die, al dan niet tezamen, kunnen worden toegepast indien de wetgeving binnen de lidstaten van de EU vereenvoudigd moet worden om de eerdergenoemde problemen te verminderen. Deze mogelijkheden zijn: uniformeren en harmoniseren.

De EU heeft, door de reeds geharmoniseerde richtlijnen en verordeningen met betrekking tot de omzetbelasting, een aantal acties voorgesteld. De plannen die de EU voorstelt hebben verschillende doelen, deze plannen zullen de wetgeving vereenvoudigen, de administratieve lasten verlagen en ook andere problemen verminderen en proberen op te lossen.

Aan het begin van dit decennium is daarom voor de EU een Groenboek voor de BTW gepresenteerd met de problematiek, doelstellingen en een aantal mogelijke oplossingen. Het Groenboek diende als inleiding naar zowel Europarlementariërs als Europese bedrijven om, aan de hand van vragen, problemen te ontdekken en oplossingen

¹⁸ Art. 34 e.v. Wet OB 1968.

¹⁹ R. van de Berg, Bitcoins, cryptovaluta's en BTW – tijd voor een "peer-to-peer" oplossing?, WFR 2014/7047 p. 588.

voor reeds bekende en nieuwe problemen te vinden. Ook was het een manier om de discussie voor het huidige decennium op te starten en een aanpak te presenteren. Eind 2011 zijn de conclusies van het Groenboek opgetekend in een mededeling van de Europese Commissie aan het Europees Parlement, de Europese Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité; dit document is een verdere uitwerking van de ideeën in het Groenboek en wordt daarom ook wel het Witboek genoemd, waarin een aantal problemen in de omzetbelasting is aangekaart met als doel de BTW te verbeteren met als tijdslimiet 2020. Dit is de uitvoering van het plan dat de voorzitter heeft ingediend als richtlijn voor het huidige decennium voor de EU.

2.2. Uniformeren

Uniformeren betekent dat de wet wordt versimpeld met name door minder uitzonderingen te hanteren en alle transacties hetzelfde te behandelen. Denemarken is een goed voorbeeld van een relatief geuniformeerd stelsel. Denemarken hanteert maar één tarief (25%) over alle belaste handelingen. Dit zorgt er in beginsel in ieder geval voor dat alle belaste handelingen gelijk behandeld worden. Uniformering verhoogt de neutraliteit van de omzetbelasting, echter zorgt er ook voor dat de instrumentele functies van de omzetbelasting verdwijnen. De instrumentele functie vermindert omdat bij een perfecte uniformering alle producten, diensten en transacties even zwaar belast worden. Bij een gelijk belastingtarief voor alle producten, kunnen bepaalde producten niet gestimuleerd of ontzien worden, hetgeen wel het doel was bij de invoering van het lage tarief in 1969.²⁰ Men wilde toentertijd een bepaalde mate van herverdeling toepassen in de BTW, maar ook de verstoring niet uit de hand laten lopen. Er is dan ook de keuze gemaakt om onder het normale tarief producten te laten vallen die niet noodzakelijk zijn en hoofdzakelijk geconsumeerd worden ter ontspanning of als supplement bij vrije tijd. Terwijl onder het lage tarief producten en diensten vallen die volgens de wetgever noodzakelijk zijn voor het dagelijks leven. In Nederland gaat het dan hoofdzakelijk om eerste levensbehoeften zoals belangrijke voedingsmiddelen. Voorbeelden zijn melk, vlees, groente en dergelijke, maar ook diensten als de kapper en nijverheidsdiensten, zoals kleding- en fietsreparaties.²¹

Uniformering is iets wat in nationale wetgeving diverse keren is geopperd²² om de administratieve lasten te verlagen, het inkomen te verhogen en controles makkelijker te maken. Het probleem van deze vorm van uniformering is hoofdzakelijk politiek van aard. Bij de invoering van de Wet OB 1968 is er namelijk vanuit een instrumentalistisch oogpunt gekozen voor de mogelijkheden van een normaal en een verlaagd tarief. De motivatie hierachter was dat bepaalde producten, omdat het eerste levensbehoeften zijn, niet te zwaar belast mogen worden. Dit zou ervoor zorgen dat mensen met lage inkomens, die een relatief groot deel van hun inkomen uitgeven aan eerste levensbehoeften, minder last zouden hebben van de omzetbelasting dan mensen met hoge inkomens, want deze zouden een relatief groter deel van hun inkomen aan producten met een normaal tarief uitgeven.²³ Eind 2008 heeft de staatssecretaris het met het oog op de recessie weer besproken. Het idee erachter toentertijd was dat de extra opbrengsten, die het verdwijnen van het lage tarief zouden genereren, gebruikt zouden kunnen worden om het normale tarief te laten dalen. Een dergelijke verlaging zou consumptie, die gestopt was met groeien en zelfs kromp, weer goedkoper maken omdat er relatief meer producten goedkoper zouden worden dan dat er in prijs zouden stijgen.²⁴ Door deze prijsdaling zou de consumptie weer stijgen, hetgeen goed

²⁰ Uniform BTW-tarief: Aspecten en overwegingen in kort bestek, gezien 9-7-2014,

<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:blDRP13ZpKAJ:www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2008/12/23/onderzoek-uniform-BTW-tarief-aspecten-en-overwegingen-in-kort-bestek/onderzoek-uniform-BTW-tarief-aspecten-en-overwegingen-in-kort-bestek.pdf+&cd=1&hl=nl&ct=clnk&gl=nl>.

²¹ Art. 9 Wet OB 1968; tabel I.

²² Brief staatssecretaris van Financiën van 23 december 2008, nr. DV08/1010.

²³ Brief staatssecretaris van Financiën van 23 december 2008, nr. DV08/1010.

²⁴ Brief staatssecretaris van Financiën van 23 december 2008, nr. DV08/1010.

zou zijn voor de economie en de overheidsinkomsten. Bovendien is sinds 1968 het gedeelte van het inkomen dat belastingplichtigen aan producten met het lage tarief uitgeven in een dalende trend terechtgekomen, hetgeen een dergelijke wijziging als effect op het besteedbaar inkomen steeds meer zou verkleinen.²⁵ De overheid koos in dit geval echter voor een verhoging van het normale tarief van 19% naar 21% in 2012,²⁶ wat niet alleen op de korte termijn maar ook op lange termijn ons belastingstelsel zou verbeteren, aldus onder andere de Europese Commissie. Vanuit de EU wordt niet zo zeer aangestuurd op uniformering binnen landen maar wel op een gelijk tarief in de hele EU; dit zou leiden tot een nog betere marktintegratie binnen de EU. De lidstaten zien hier echter niet veel in, omdat ze zo hun inkomstenkant minder kunnen beïnvloeden.²⁷

Een Nederlander geeft een groot deel van zijn inkomen uit aan vrijgestelde producten en diensten. Dit komt omdat dit grotendeels de vaste lasten betreft, zoals ten aanzien van wonen, verzekering en gezondheidszorg. Het gedeelte van de consumptie dat uitgegeven wordt aan laag belaste producten is, gezien het toegedichte belang ervan, relatief klein. Een probleem is dat de vrijstellingen op EU-niveau zijn geregeld en dat er dus op EU-niveau besloten moet worden in hoeverre vrijstellingen vervallen; dit is ten gevolge van de unanieme besluitvorming niet eenvoudig. Daarentegen is het zo dat een uniformering van de tarieven voor belaste producten, geen beperkingen kent vanuit de EU. De richtlijn biedt wel de mogelijkheid om producten tegen het verlaagde tarief te belasten, maar is hieromtrent niet imperatief van karakter, zoals de vrijstellingen. Voor België en het Verenigd Koninkrijk is berekend wat een uniformering op zou leveren voor de welvaart in combinatie met een verlaging van het normale tarief. In beide gevallen is er een meevaller voor zowel de overheid als de economie, omdat zowel de consumenten als de overheid meer te besteden krijgen.²⁸

Bij perfecte uniformering, zowel landelijk als op EU-niveau zou ook de vrijstelling in de omzetbelasting komen te vervallen omdat dan daadwerkelijk alle producten even zwaar belast zouden worden. Nu is een directe afschaffing waarschijnlijk wel mogelijk maar dat leidt wel tot een zeer groot schokeffect. Verder zijn sommige vrijstellingen uit noodzaak ontstaan omdat heffing in sommige gevallen niet redelijk is, zoals bij onroerende zaken, die in beginsel belast worden met overdrachtsbelasting in plaats van omzetbelasting, of financiële transacties, die naar hun aard vaak moeilijk te belasten zijn. Dit vloeit zowel voort uit het gebrek aan een duidelijke waarderingsmaatstaf, als uit het feit dat dubbele heffing kan ontstaan doordat zowel de transactie van het goed of dienst wordt belast, als het overgaan van de financiële producten zoals aandelen. Eerder werd dan ook graduele afschaffing van de vrijstelling genoemd. Dit kan verschillende invullingen krijgen. Zo zou men een tijdelijk overgangsregime kunnen invoeren, waarin het imperatieve karakter van de richtlijn omtrent vrijstellingen tijdelijk komt te vervallen. Landen zouden dan in een zelfgekozen volgorde hun vrijstellingen afschaffen. Zonder overgangsregime zullen de vrijstellingen door middel van wijzigingen van de richtlijn afgeschaft kunnen worden, dit betekent dat dit gelijktijdig in de hele EU gebeurt. In beide gevallen zouden vrijstellingen die vanuit instrumentele doeleinden zijn ingesteld, zoals onderwijs en medische zorg, gemakkelijker en daarmee waarschijnlijk ook eerder, belast kunnen worden dan producten en diensten die vrijgesteld zijn omdat de toegevoegde waarde moeilijk meetbaar is. Voor dergelijke producten en

Nota herziening tariefstructuur omzetbelasting, Kamerstukken II 1985/86, 19 200, hoofdstuk IXB, nr. 3.

²⁵ Brief staatssecretaris van Financiën van 23 december 2008, nr. DV08/1010.

²⁶ Kamerstuk 33 287; art. VIII.

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013)

<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-33287->

[A.html?zoekcriteria=%3fzkt%3dUitgebreid%26pst%3dParlementaireDocumenten%26dpr%3dAlle%26dosnr%3d33287%26kmr%3dEersteKamerderStatenGeneraal%257cTweedeKamerderStatenGeneraal%257cVerenigdeVergaderingderStatenGeneraal%26sdt%3dKenmerkendeDatum%26par%3dKamerstuk%26dst%3dOnopgemaakt%257cOpgemaakt%257cOpgemaakt%2bna%2bonopgemaakt%26isp%3dtrue%26pnr%3d1%26rpp%3d10%26_page%3d2%26sorttype%3d1%26sortorder%3d4&resultIndex=11&sorttype=1&sortorder=4](https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-33287-1.html?zoekcriteria=%3fzkt%3dUitgebreid%26pst%3dParlementaireDocumenten%26dpr%3dAlle%26dosnr%3d33287%26kmr%3dEersteKamerderStatenGeneraal%257cTweedeKamerderStatenGeneraal%257cVerenigdeVergaderingderStatenGeneraal%26sdt%3dKenmerkendeDatum%26par%3dKamerstuk%26dst%3dOnopgemaakt%257cOpgemaakt%257cOpgemaakt%2bna%2bonopgemaakt%26isp%3dtrue%26pnr%3d1%26rpp%3d10%26_page%3d2%26sorttype%3d1%26sortorder%3d4&resultIndex=11&sorttype=1&sortorder=4) .

²⁷ S. Capiot, De impact van het verschil in BTW-tarieven in de EU, Hasselt, 2007.

²⁸ L. Bettendorf en S. Cnossen, CPB, policy brief 2014/02: vrijstellingen verstoren concurrentie, verlaagd tarief ondoelmatig.

diensten zal namelijk eerst een correcte maatstaf van heffing bepaald moeten worden. Bij het afschaffen van een vrijstelling mag niet uit het oog verloren worden, dat indien een product ineens wordt belast met btw, dit niet mag leiden tot een toename van de administratieve lasten voor de afdragers. Daarnaast is het nadeel van een afschaffing op EU-niveau dat per af te schaffen vrijstelling alle lidstaten het eens moeten zijn, hetgeen zoals eerder gezegd, niet vanzelfsprekend is. Daarnaast zal indien de afschaffing in alle lidstaten gelijktijdig plaatsvindt, er geen sprake zijn van een tijdelijke afwijking van de regelgeving tussen verschillende lidstaten, zoals zou plaats vinden in de eerdergenoemde vrije overgang.

2.3. *Harmoniseren*

Harmoniseren houdt in dat het vrij in te delen gebied van de landelijke wetgeving na de richtlijn en uitleg daarvan verkleind wordt, waardoor de wetgeving in de lidstaten meer met elkaar overeenkomt en in harmonie is. Harmoniseren betekent voor de lidstaten van de EU een verlies van hun autonome fiscale beleid. Net als bij uniformering gaat, zij het in mindere mate, de instrumentele functie van de omzetbelasting bij harmonisatie gedeeltelijk verloren. Bij harmonisatie worden de regels voor alle lidstaten gelijk opgesteld. Dit betekent dat daarbinnen wel producten en diensten kunnen worden bevoordeeld of benadeeld, maar dat als een lidstaat een product of dienst anders behandelt dan de andere lidstaten, deze behandeling aan de EU commissie gemeld moet worden om in het stramen van de lidstaten te passen. Dit speelt vooral een rol bij landen met bijzondere tarieven op producten die in eigen land erg belangrijk zijn maar door de EU, als onbelangrijk beschouwd worden, of bijvoorbeeld omdat lokale producten of diensten uit economische redenen gestimuleerd of ontmoedigd dienen te worden.

De EU stuurt ook aan op harmonisering van de grondslag, omdat deze grondslagverschillen een belemmering vormen voor het creëren van een volledig vrije interne markt. In het Witboek wordt dan ook voorgesteld om naast uniformering van de tarieven de heffingsgrondslag te vergroten, zodat deze in de lidstaten meer vergelijkbaar zijn. Tevens wordt gesteld dat de kosten hiervan weliswaar aanwezig zijn, maar door het verkrijgen van aftrekrecht door onder andere overheidsdienstverleners, dit effectief een welvaartswinst voor de overheid zal opleveren, omdat het een andere manier van heffen over hetzelfde is. Tevens wordt voorgesteld dat vrijstellingen geharmoniseerd en verminderd worden en wordt er in het Witboek gesteld dat het instrumentalisme ook geharmoniseerd moet worden. Het instrumentalisme moet geharmoniseerd worden door vast te stellen dat indien één van de lidstaten een ontmoedigingsbeleid voert ten aanzien van bepaalde producten, een zelfde soort product niet in een andere lidstaat onder het verlaagde tarief mag vallen of vrijgesteld mag worden. Deze voorgestelde manier van harmoniseren en uniformeren lijkt in de kern een wijze om de interne markt van de EU in ieder geval te verbeteren en intracommunautaire handel te versterken.

2.4. *Europese veranderingen*

In het Groenboek²⁹ wordt voorgesteld om de belasting volledig bij de bron te laten plaatsvinden, het oorsprongsbeginsel, in plaats van bij de afnemer. Iedereen betaalt alleen over het verschil tussen in- en verkoopprijs. Dit zou echter leiden tot een verstoring van de markt voor afnemers in de EU en grote gevolgen hebben voor de nationale wetgeving. In zijn basis is het een plan dat indien toegepast in één land goed zou werken; dan is er namelijk geen mogelijkheid tot tariefshoppen en zou iedereen het normale tarief betalen. Echter omdat de lidstaten niet overal dezelfde tarieven en vrijstellingen hanteren, zou dit plan vergaande harmonisatie van de wetgeving vereisen. De tarieven en grondslagen zouden dermate geharmoniseerd moeten worden dat tariefshoppen onrendabel is en er hoofdzakelijk sprake is van één omzetbelastingstelsel in de EU. Het zou echter ook betekenen dat voor BTW geheven in andere lidstaten teruggaaf moet worden verleend, omdat indien dit niet

²⁹ COM(2010) 2020.

zou gebeuren het vrije verkeer van goederen in gevaar zou komen. Het oorsprongsbeginsel is wel een beginsel dat tot in het Witboek in overweging is gebleven in de regelgeving.

In het Witboek wordt het voorstel gedaan het oorsprongsbeginsel volledig te verlaten en de omzetbelasting te gaan heffen op basis van het bestemmingsbeginsel. Bij een belasting op basis van het bestemmingsbeginsel worden alle transacties belast in het land van de gebruiker. Dit zou betekenen dat de scheiding die op dit moment gehanteerd wordt ten aanzien van transacties tussen BTW-plichtigen (hierna: B2B), waarbij de BTW in het bestemmingsland wordt geheven, vaak door middel van verlegging, en transacties tussen niet-BTW-plichtigen en bedrijven (hierna: B2C), waarbij de BTW betaald wordt in het land waar vandaan een dienst of goed geleverd wordt, verdwijnt.

Het huidige systeem werkt dus met regelgeving waar de plaats van levering afhangt van de afnemer. In het voorgespiegelde systeem zouden alle transacties hetzelfde behandeld worden. Dit systeem sluit goed aan bij het neutraliteitsbeginsel want een Nederlandse consument zou dus over al zijn producten, in welke lidstaat dan ook aangeschaft, Nederlandse BTW moeten betalen en dus wordt de Nederlandse consumptie belast tegen het Nederlandse tarief. Bij een B2B transactie vindt ook verlegging plaats, waardoor een belastingplichtige zijn eigen BTW moet afdragen, maar deze mag het dan ook terugvorderen en zal dus per saldo op nihil uitkomen. Bij een B2C transactie daarentegen kan de BTW niet verlegd worden omdat consumenten niet omzetbelastingplichtig zijn. Bij B2B is het bestemmingsbeginsel dan ook goed toegepast omdat dit er niet toe leidt dat er meer belastingplichtige ontstaan op het moment dat er intracommunautair gehandeld wordt. Voor een B2C transactie is het echter anders. Bij B2C transacties wordt op dit moment dan ook het oorsprongbeginsel gehanteerd. Zodat niet van alle producten een locatie van verbruik moet worden vastgesteld. Burgers zijn hierdoor ook vrij om te kiezen in welke lidstaat ze BTW betalen en tariefshoppen kan daardoor voordeling zijn. Het is voor winkeliers een administratieve lastenverzwaring als zij ook voor hun B2C transacties het bestemmingsbeginsel zouden moeten gaan aanhangen omdat bijvoorbeeld plaats van verbruik moeilijk is vast te stellen. Bovendien is het in de huidige systematiek niet mogelijk voor een particulier om btw aangifte te doen, waardoor de te betalen BTW door de buitenlandse verkoper voldaan zou moeten worden. Voor een puur zuiver systeem zou dit natuurlijk wel kunnen werken bovendien zou het, net als op luchthavens, gemakkelijk vast te stellen zijn met een computer door bijvoorbeeld een identiteitsbewijs of bankkaart te registreren waar deze BTW voldaan zou moeten worden. Het is echter geen vereenvoudiging van het systeem en zal voor kleine ondernemers kostbaar zijn waarvoor een oplossing gevonden zal moeten worden.

Toch is een dergelijk systeem misschien niet zo ver weg als nu geschetst wordt, want zoals gezien bij het MOSS is het voor bedrijven die digitale diensten aanbieden, al mogelijk om met één enkel BTW-identificatienummer de BTW aan te geven voor de diverse BTW-percentages die gelden in de landen waar de klanten zijn gevestigd. Een volledig één-loket systeem zou dezelfde manier van heffing toestaan, omdat dan in één lidstaat alle BTW voor verschillende lidstaten aangegeven zou kunnen worden en met moderne systemen zullen kassa's waarschijnlijk in korte tijd alle prijzen inclusief verschillende BTW-tarieven kunnen afrekenen. Het enige nadeel hierbij is dat er eventuele cashflowproblemen voor de lidstaten, om BTW voor andere landen te betalen of teruggevorderd te krijgen, kunnen ontstaan.

In het Witboek wordt wederom gesteld dat om een complete single market te bereiken het MOSS een succes moet worden, zodat het mini "one stop shop systeem" naar een volledig "one stop shop" systeem uitgebreid kan worden. Al deze doelen zijn in lijn met de Single Market Act.³⁰

De richtlijn zou dan minder ruimte voor interpretatie moeten geven. De autonomie en het instrumentalisme, dat de lidstaten gebruiken bij hun eigen omzetbelasting, zou moeten verminderen in een dergelijk geval. Net als bij uniformering zou een verkleining van de afwijkmogelijkheden ook de administratieve lasten verlagen. Naast grote harmonisatiemaatregelen zoals gelijke tarieven en het indelen van alle producten in dezelfde categorieën, zou harmonisatie ook in veel eenvoudigere facetten van de omzetbelasting toegepast kunnen worden. Om de

³⁰ COM(2011) 206.

administratieve lasten van de BTW-aangifte te verlagen is er in 2013 een voorstel ingediend³¹ om een standaard-aangifte voor alle lidstaten te maken zodat bedrijven, die in diverse lidstaten aangifte moeten doen, geen enorme hoeveelheid aan gegevens moeten bijhouden voor hun aangiften, omdat elke lidstaat dezelfde gegevens zou gaan vragen. In het voorstel gaat het om vijf vaste gegevens en worden verder alle uitzonderingsregels met betrekking tot de aangifte, zoals termijnen en lidstaat-specifieke vereisten, geschrapt om plaats te maken voor de gestandaardiseerde aangifte. Deze gestandaardiseerde aangifte is een van de eerste maatregelen ter uitvoering van het Groenboek voor de omzetbelasting.

Het voorstel bestaat uit de eerdergenoemde vijf vaste gegevens maar daarnaast is er voor elke lidstaat nog de mogelijkheid om tot 27, door de EU vastgestelde, gegevens toe te voegen aan het aangifte formulier. Dit houdt in dat een aangifteformulier tussen de vijf en 31 gegevens kan vereisen. Er gaan dan ook geluiden op om een eenvoudiger aangifteformulier, dat alleen elektronisch ingevoerd kan worden, in te voeren. Voor een eenvoudigere aangifte wordt dan vaak gekeken naar Nederland en het Verenigd Koninkrijk, die elektronische aangiftes hanteren waarbij zelfstandig de verschuldigde omzetbelasting wordt berekend, aan de hand van slechts de invoer van de te betalen en te vorderen belasting. De werkgeversorganisatie in Nederland heeft gesteld dat een dergelijke hoeveelheid aan informatie voor een kleinere onderneming niet tot de beoogde verlichting van de administratieve lasten leidt.

In het voorstel wordt ook gesteld dat de aangifte elke maand³² moet worden ingediend, in tegenstelling tot de drie mogelijke termijnen die op dit moment gelden in Nederland, hetgeen eventueel voor een groot aantal bedrijven³³ tot een liquiditeitsnadeel en een geringe stijging van de administratieve last zal lijden. Wel wordt er een mogelijkheid gegeven voor kleine belastingplichtige om jaarlijks aangifte te doen. Deze relatief korte termijnen, die in alle lidstaten gelijk zouden lopen, zijn niet alleen prettig voor het tijdig heffen, maar het zal ook op deze manier gemakkelijker worden om fraude op te sporen. Bovendien kunnen lidstaten gemakkelijker aangiften uitwisselen, omdat de gegevens in beginsel gelijk zijn en carrouselfraude zo dus sneller opgespoord kan worden, want ook de waarderingsgrondslagen en dergelijke worden Europees geregeld voor alle mogelijke categorieën op het aangifteformulier. Het is dus naast een verlichting van de administratieve last ook een middel in de strijd tegen onder andere carrouselfraude.

2.5. Vrijstellingen

Vrijstellingen zijn, zoals gezegd, vanuit de EU geregeld. Dit betekent dat, naast verdere harmonisatie en eventuele uniformering, er ook vanuit de EU naar de toekomst van de vrijstellingen gekeken moet worden. Omdat lidstaten zelf weinig invloed hebben op de toepassing van vrijstellingen is dit geen veelvoorkomend onderwerp meer in de landelijke politiek. De discussie over producten en diensten die vrijgesteld zijn uit praktische overwegingen, zoals financiële transacties of leveringen die los van de omzetbelasting worden belast, zoals bestaand vastgoed en kansspelen, duurt voort. Er wordt veel gezocht naar manieren om vrijgestelde ondernemingen niet anders te laten beslissen dan een onderneming die wel belastingplichtig is. In Nederland is bijvoorbeeld een aantal jaren geleden het BTW-compensatiefonds opgericht om de inkoopkeuze voor publiekrechtelijke lichamen en regionaal openbare lichamen (art. 1, onderdelen c en d, Wet BTW-compensatiefonds) onafhankelijk van het wel of niet belast presteren te laten plaatsvinden.³⁴

³¹ COM(2013) 721.

³² COM 2013/0343, artikel 6 P10.

³³ In 2010 is in Nederland in verband met de financiële crisis, de mogelijkheid geboden, ook aan grotere bedrijven, om per kwartaal aangifte te doen om daarmee de financieringslast van de af te dragen btw te verminderen.

³⁴ M.C. Wassenaar, Een BTW-compensatiefonds voor de zorg? Ervaringen bij gemeenten zijn nog niet overtuigend, Tijdschrift voor Openbare Financien, 2011, 2, p 127 e.v.

De Europese Commissie heeft de drie mogelijke oplossingen bekeken voor zowel overheidsinstellingen, als voor instellingen met een goed doel. Goede doelen-instellingen kopen namelijk vaak veel in dat btw-belast is, zoals etenswaren en dranken en andere hulpgoederen, maar vragen hier vaak geen of weinig vergoeding voor. Er is een uitvoerige studie naar gedaan waarbij naast de mogelijkheden ook gekeken is naar landen waar deze systemen al gehanteerd worden. Er is gekeken naar volledige belasting voor de omzetbelasting, een restitutie-systeem voor betaalde BTW en afschaffing van de vrijstelling in de Btw-richtlijn waarbij een aantal andere regels nog wel vrijstellingen zouden kunnen geven voor het algemeen nut. In de eerstgenoemde mogelijkheid zijn er verschillende mogelijkheden met de bestaande regelgeving. Indien er geen uniform tarief is in een lidstaat, is er namelijk de mogelijkheid om vrijgestelde transacties tegen het verlaagde tarief of tegen het normale tarief in de heffing op te nemen, elk met eigen voordelen.

Er is een aantal restitutiemogelijkheden omdat er verschillende landen zijn die al systemen hanteren op dit gebied. Het Nederlandse systeem werkt bijvoorbeeld alleen voor lichamen van de overheid zelf. Hiermee zijn de organisaties die gecompenseerd worden uitsluitend overheden en dat is ook relatief logisch, want de overheid compenseert geld dat het zelf heeft ontvangen; het is daarmee relatief neutraal. In Denemarken worden goede doelen in de regeling betrokken. De Deense overheid gebruikt de regeling niet alleen om verstoring en ongelijkheid voor goede doelen te verminderen, ze heeft ook een maatregel tot stand gebracht die goeddoeleninstellingen stimuleert om minder geld van de overheid aan te nemen en meer middelen vanuit de private sector aan te trekken³⁵. Een probleem van de BTW-compensatie is wel dat deze altijd ook binnen de omzetbelasting moet plaatsvinden omdat anders de mogelijkheid bestaat dat er discriminatie plaats kan vinden tussen belastingplichtigen uit verschillende lidstaten. Een groot voordeel van het invoeren van een compensatiemogelijkheid is dat er in de richtlijn geen artikelen geschrapt behoeven te worden, omdat het slechts een uitbreiding van de regelgeving zal zijn. Als restitutie echter in de vorm van harmonisatie vanuit de EU wordt opgelegd, zal dit wel betekenen dat de huidige restitutiemaatregelen van lidstaten komen te vervallen. De consequentie hiervan is dat lidstaten een deel van hun autonomie moeten opgeven.

De derde variant is eigenlijk een mildere vorm van de eerste variant. Hierbij zou art. 13 Btw-richtlijn vervallen behalve voor een aantal overheidsorganen. Art. 13 Btw-richtlijn betreft slechts de vrijstelling van activiteiten die in de hoedanigheid van overheid worden verricht. Daarnaast wordt er nog over gesproken dat enkele van deze organen alsnog vrijgesteld blijven. Weliswaar is het een plan dat voor vele lidstaten wellicht een goede oplossing zal zijn. In het rapport worden vele vergelijkingen gemaakt voor sectoren, die in Nederland al grotendeels geprivatiseerd of uitbesteed zijn zoals de postbezorging en de vuilverwerking. Deze sectoren zouden ook, door het vervallen van de vrijstelling voor deze diensten als overheid, dezelfde besparingen kunnen behalen. Bovendien zou het voor andere vrijgestelde organisaties zoals scholen en ziekenhuizen, geen effect hebben omdat deze niet onder art. 13 Btw-richtlijn vallen.

3. Gevolgen van de veranderingen

3.1. Bestuurlijk

Een vergaande harmonisering en uniformering van de BTW zou voor de EU de volgende stap zijn naar het verzorgen van een volledig vrije interne markt met volledig vrij verkeer, zoals gesteld in het begin van dit betoog, en mogelijkheden voor alle entiteiten om overal te handelen. Het zal dan op het gebied van omzetbelasting bijna volledig de macht bij de individuele lidstaten moeten weghalen en er zal ook op het gebied van heffing volledige integratie moeten plaatsvinden, zoals eerder gezegd. Hierin zit echter ook het spanningsveld in de toekomst van de omzetbelasting. Enerzijds is er, zowel vanuit de EU als door andere instellingen, gesteld dat er een verschuiving van directe naar indirecte belastingen moest plaatsvinden, omdat dit minder verstorend zou werken voor de

³⁵ <http://www.ictr.ie/files/Danish%20Vat%20Compensation%20Scheme%20Summary%20-%20Feb%202007.pdf>

economieën. Vele landen hebben dan ook de keuze gemaakt om de directe belastingen te verlagen en de indirecte belastingen te verhogen. Deze verschuiving heeft ervoor gezorgd dat landen steeds afhankelijker zijn geworden van hun BTW-opbrengsten. Anderzijds heeft, doordat de afhankelijkheid en de omvang van de indirecte belastingen toenam, een groot aantal landen hun subsidiestructuren en ontmoedigingsmaatregelen ook gestructureerd in hun regelgeving³⁶ via indirecte belastingen zoals de BTW en accijnzen. Indien de lidstaten hun invloed hierop verliezen, is dat voor de lidstaten een verlies van hun soevereiniteit waar zij wellicht niet op zitten te wachten.

In dit dilemma zit de kern van de problematiek van de toekomst van de BTW. Overigens zijn de afgelopen decennia de BTW-stelsels van de lidstaten van de EU steeds meer op elkaar gaan lijken. Zo zijn de categorieën voor het toepassen van vrijstelling in grote lijnen hetzelfde, er zijn minimum tarieven ingevoerd en ieder land heeft maar een beperkt aantal tarieven. Maar de lidstaten zijn ook steeds afhankelijker geworden van de opbrengst van de BTW. Doordat de stelsels naar elkaar toe zijn gegroeid zijn landen er ook meer afhankelijk van geworden en zullen zij maatregelen als de aanpassing van de tarieven en BTW-heffing in plaats van vrijstellingen, veel moeilijker uit handen geven.

Maar zelfs als er niet een volledig geharmoniseerd BTW-stelsel in de EU wordt ingevoerd, zal voor een volledig goed functionerende vrije interne markt, het “one-stop-shop” systeem een vereiste zijn. Bovendien zal met een goed werkend “one-stop-shop” systeem het tariefshoppen zoals in Luxemburg gebeurt, afnemen of verdwijnen. Het zou het vrij verkeer van goederen en het vrije verkeer van vestiging verbeteren, omdat er een Europees belastingaangifte gedaan zou kunnen worden, waardoor het voor een Europese onderneming administratief geen extra lasten met zich zou brengen, indien deze meer vestigingen in één lidstaat of vestigingen in meer dan een lidstaat heeft, omdat deze nog steeds maar een enkele aangifte zou moeten doen. Weliswaar zou een dergelijke aangifte een aantal tarieven en lidstaten beslaan, maar dat is een relatief kleine wijziging ten opzichte van het doen van een aantal aangiften wanneer een belastingplichtige in diverse lidstaten gevestigd is, dan wanneer deze belastingplichtige hetzelfde aantal vestigingen zou hebben maar deze slechts in één enkele lidstaat gelegen zijn.

Essentieel voor al de aangedragen voorstellen is, dat het onderlinge vertrouwen op het gebied van heffing en controle toeneemt, waardoor de lidstaten interne groei kunnen doormaken om een neutrale heffing te creëren op de interne markt van de EU. Als dit bereikt wordt, kan er een goedwerkende interne markt ontstaan waarbij er voor burgers en ondernemingen geen verschil zal zijn. Een dergelijke verbetering van de samenwerking en uniformering van de markten zal niet alleen de fiscale problematiek tussen de lidstaten kunnen verminderen, maar ook besluiten rondom andere maatregelen, die op dit moment gevoelig liggen, kunnen met een toename van vertrouwen en acceptatie van het verlies van soevereiniteit, in de toekomst eventueel vergemakkelijkt worden. Het betekent voor de lidstaten dat zij hun eigen beleid los kunnen laten ten dienste van de Europese eenheid en gezamenlijke samenwerking duidelijk boven nationaal belang en instrumentalisme kunnen stellen.

Bij een verlichting van de administratieve lasten zou het voor landen ook mogelijk zijn controles te vereenvoudigen, waardoor de instanties zich minder op formaliteiten behoeven te concentreren. Dit zou betekenen dat de controlerende instanties hun inzet op de controle, wat nu landelijk gebeurt, kunnen verplaatsen naar een Europese fraudebestrijding.

3.2. Tarieven

Op het gebied van de tarieven kunnen zoals eerder gezegd velen wegen bewandeld worden. De keuze om de tarieven binnen de EU gelijk te trekken zou in ieder geval het verrekenen van de verschuldigde omzetbelasting vereenvoudigen. Er zou dan namelijk door een ondernemer slechts het gedeelte waarover buitenlandse BTW verschuldigd is aangegeven kunnen worden en dat zou geen prijsverschil kennen met producten en diensten in de

³⁶ Bijvoorbeeld de verlaging van het tarief op arbeid in de bouw. Zie B.G. van Zadelhoff, *Verlaging btw als stimulans voor bouw- en woningmarkt*, WFR 2010/6875, p. 1226 en de brief van de staatssecretaris van Financiën van 27 augustus 2008, nr. DV 2008-588 U.

lidstaat van vestiging. Dit zou voor afnemers betekenen dat de keuze om een product of dienst in de eigen of andere lidstaat af te nemen, geenszins afhankelijk zou kunnen zijn van de geheven omzetbelasting. Hierdoor zou de neutraliteit op dit gebied weer verbeteren. Daarnaast zou het voor de intracommunautaire handel eenvoudiger worden, omdat bij dergelijke maatregelen geen rekening meer gehouden dient te worden met een eventuele prijsverandering door het handelen met een in een andere lidstaat gevestigde afnemer, indien de BTW afwijkt van de BTW in de eigen lidstaat.

In een dergelijk geval zou het alleen nog kunnen gebeuren dat een product in de lidstaat van de afnemer in een andere tariefgroep zou vallen, zoals kranten die in Nederland belast zijn tegen het verlaagde tarief, terwijl een krant in andere lidstaten tegen het verlaagde of zelfs tegen een bijzonder verlaagd tarief, belast wordt. Maar met name digitale kranten en tijdschriften zijn in Nederland belast tegen het normale tarief terwijl Luxemburg en Frankrijk het verlaagde of super verlaagde tarief hanteren. Om dergelijke problemen in de toekomst te verminderen zou het afschaffen van het verlaagde tarief een mogelijkheid zijn. Deze maatregel zou gepaard moeten gaan met een verlaging van het normale tarief in de lidstaten waar men dit noodzakelijk of wenselijk vindt. Uniformering van de tarieven is, zoals eerder besproken, uitgebreid onderzocht voor negen lidstaten van de EU. In Nederland is al sinds 1969 een terugkerend punt in de discussie of de subsidie op eerste levensbehoeften voldoende gecompenseerd kan worden door het voordeel van de tariefdaling van de BTW op duurzame consumptiegoederen. Het pijnpunt in deze beslissing is dat is berekend dat effectief op BTW-gebied de lage inkomensgroepen inderdaad met alleen een BTW-uniformering koopkracht zullen verliezen, maar dat dit effect eigenlijk voor alle inkomensgroepen blijkt te werken. De verschillen zijn niet groot en er is ook berekend dat de lagere inkomensgroep gemakkelijk via directe belastingen gecompenseerd kan worden.³⁷ Na dergelijke compenserende maatregelen, zou er per saldo nog een welvaartswinst zijn. Ook wordt er gesteld dat een dergelijke uniformering tot betere naleving van BTW-wetgeving zal leiden. Bij een uniform tarief is het zo dat er minder kans is dat facturen tegen een onjuist tarief worden afgetrokken of afgedragen, waarmee de fraudegevoeligheid en de soliditeit verder verbetert, hetgeen dus een verbetering van de toepassing van de wet in zijn algemeenheid zal betekenen.

Ook werkt de heffing van de omzetbelasting bij een uniform tarief minder verstorend, op de markt doordat de belasting bij elke belaste transactie voor elke burger even zwaar zal drukken en dus er dan alleen resteert een verstoring met betrekking tot de vrijgestelde diensten. Een groot nadeel is dat wanneer de overheid juist bepaalde substitutiegoederen zou willen ontmoedigen, er dan geen mogelijkheid is om dit via de BTW-tarieven te bewerkstelligen. Zo zal bijvoorbeeld het algemeen tarief voor vet eten en een verlaagd tarief voor gezonder eten niet mogelijk zijn. Maar dan kan de overheid in plaats van via de BTW bijvoorbeeld via subsidies toch een prijsverschil voor de consument realiseren en gezonde voeding goedkoper maken.

De EU stelt de vrijstellingen vast, dus zal het niet mogelijk zijn om op landelijke basis, te besluiten goederen, die op dit moment tegen het verlaagde tarief worden belast, vrij te stellen om deze betaalbaar te houden voor de lagere inkomensgroepen, wanneer er slechts één tarief gehanteerd zal worden. Een dergelijke vrijstelling zou dan wel vanuit de EU ingesteld moeten worden. Zoals eerder is vermeld kost de invoering van dergelijke maatregelen zeer veel tijd. Uniformering is daarom niet gemakkelijk omdat het, indien er ter compensatie van het wegvallen van het verlaagd tarief, de vrijstelling eventueel verruimd zou kunnen worden, dit gedeeltelijk ook vanuit de EU-regelgeving gefaciliteerd zal moeten worden. Een verruiming van de vrijstelling is daarentegen ook niet zaligmakend, want zoals eerder gesteld werkt een vrijstelling meer verstorend dan het verlaagd tarief.

³⁷https://navigator.kluwer.nl/scion/secure/ctx_3078571/newwindow/index.jsp?docId=inode8028565a190ba084c351745b4fff8da&cshLeafId=WKNL_CSL_610&tocLeafId=WKNL_LTR_610%23id-f06fcc534cfc431eed35be989701b862&title=Fiscale+Encyclopedie+De+Vakstudie+Omzetbelasting%2C+Aantekening+6.60.2+R+apportage+heroverweging+omzetbelasting+bij%3A+Wet+op+de+omzetbelasting+1968%2C+Artikel+14&reload=0&cpid=WKNL-LTR-Navigator&udrSource=1.

Het effect op de economie in zijn algemeenheid zal verschillen³⁸ per sector. Sectoren waar voornamelijk tegen het verlaagde tarief geleverd wordt, zullen te maken krijgen met verhoging van de consumptieprijzen op het moment dat de goederen tegen het normale tarief worden belast. Dit kan voor sommige sectoren, zoals de arbeidsintensieve diensten van de kappers, rijwielherstellers en dergelijke, een mogelijke³⁹ verlaging van de vraag betekenen en problemen geven voor de winstgevendheid en werkgelegenheid. In het algemeen geldt dat een dergelijke operatie voor de consumenten tot prijsstijging zal leiden en dat daarmee de koopkracht afneemt, tenzij dit gecompenseerd wordt door een vergelijkbare daling van de inkomstenbelasting. Bovendien zullen, indien een klein land met veel grensgebied, zoals Nederland, alleen een uniform tarief gaat invoeren, terwijl de buurlanden gedifferentieerde tarieven blijven aanhouden, grenseffecten optreden. Voor laag belaste producten zal in de buurlanden een inkoopstroom ontstaan omdat deze, in verhouding tot het uniforme tarief in Nederland, relatief goedkoop zijn.

Wanneer men kijkt naar de verdeling van de overheidsinkomsten naar verhouding van de tarieven is te zien dat het overgrote deel van de inkomsten met betrekking tot de omzetbelasting voor rekening van producten met het normale tarief komen.⁴⁰ Bij het voormalige tarief van 19% is berekend dat het uniforme tarief op 15,8% zou komen indien het verlaagde tarief wordt afgeschaft en de BTW-inkomsten gelijk zouden moeten blijven. Met de verhoging naar 21% die is doorgevoerd in 2012 ligt dit gemiddelde percentage natuurlijk hoger. Voor de overheidsinkomsten zal een dergelijke stijging van het tarief alleszins acceptabel zijn, echter zou een verlaging van het tarief de inkomstenstijging van de overheid moeten corrigeren om geen lastenverzwaring bij de belastingbetaler te veroorzaken.

Wanneer men kijkt naar het uitgavenpatroon van consumenten in een land, dan is ook waar te nemen dat het gedeelte van het inkomen, dat aan laagbelaste producten wordt uitgegeven, vele malen kleiner is dan het gedeelte dat aan normaal belaste producten en diensten wordt uitgegeven. Dit zou betekenen dat voor consumenten het gedeelte van hun uitgaven voor producten die dalen in prijs vele malen groter zal zijn dan het gedeelte voor producten die duurder worden. Mocht een overheid bijvoorbeeld vinden dat een product of dienst dermate essentieel is voor de levenskwaliteit van de inwoners, dan zouden deze altijd alsnog vrijgesteld kunnen worden, indien vrijstellingen blijven bestaan en een vrijstelling voor een dergelijk product of dienst door de Europese Commissie zou worden toegestaan. Kortom een uniform tarief heeft zowel landelijk als Europees voordelen ten opzichte van de huidige systematiek. Landelijk gezien daalt de verstoring en zou met het juiste tarief en andere compenserende maatregelen de toepassing niet eens een kostenstijging moeten veroorzaken. Als de tarieven ook geharmoniseerd zouden worden, verdwijnen daarbij ook de verstoringen tussen landen en grenseffecten. Daarnaast zou het voor ondernemers een administratieve lastenverlichting kunnen bewerkstelligen doordat er slechts met een enkel tarief rekening gehouden zal moeten worden.

3.3. *Vrijstellingen*

De vrijstelling van een product of dienst voor de omzetbelasting is op dit moment uitsluitend Europees geregeld. Er zijn wel een aantal keuzemogelijkheden voor de lidstaten, hoofdzakelijk om ongelijkheid tussen overheidsbedrijven en organisaties die op een zelfde manier opereren op te heffen en om bijvoorbeeld goede doelen die niet verplicht vrijgesteld zijn, toch te ontlasten. Maar afwijking, op het gebied van vrijstelling is, zoals eerder gezegd, wel mogelijk (art. 133 Btw-richtlijn). Hierdoor kan eenzelfde organisatie voor de verrichte diensten in sommige lidstaten wel en in andere lidstaten niet vrijgesteld zijn.

³⁸ Vakstudie Omzetbelasting, art. 9 Wet OB 1968, aant. 8.4.1.

[https://navigator.kluwer.nl/scion/secure/ctx_3078571/index.jsp?cpid=WKNL-LTR-Navigator#page\[10\]](https://navigator.kluwer.nl/scion/secure/ctx_3078571/index.jsp?cpid=WKNL-LTR-Navigator#page[10])

³⁹ Voor kappersdiensten geldt dat de vraag wel op pijl blijft omdat het gaat om een relatief noodzakelijke dienst; er bestaat wel een groter risico op zwartwerken (thuisappers).

⁴⁰ Onderzoek uniform BTW tarief tabel 1.

Zoals eerder gezegd heeft de Europese Commissie in 2013 een grootschalig onderzoek laten doen waarin naast de kosten van het huidige systeem van vrijstellingen ook een aantal mogelijkheden voor de toekomst zijn onderzocht. Het onderzoeksbureau heeft ook berekend wat de kosten en opbrengsten zouden zijn van de voorgestelde veranderingen.

Bij volledige afschaffing van de vrijstellingen wordt een groot deel van de huidige consumptieve bestedingen ineens wel belast; op dit moment is dat maar zo'n 40%. Hierbij moet wel opgemerkt worden dat de effectieve belastingdruk voor vrijgestelde sectoren zo'n 7,4% bedraagt. Om dit percentage in perspectief te plaatsten komt deze druk hoofdzakelijk uit bank- en verzekeringsdiensten en sport en recreatie. Daarentegen betekent dit wel dat, als er omzetbelasting geheven zal worden over de vrijgestelde diensten tegen het verlaagde tarief voor de Nederlandse consument de prijzen gemiddeld dalen. Dit zou inhouden dat indien het verlaagde tarief behouden blijft het een kostenvoordeel oplevert voor de consumenten; zouden de tarieven al geüniformeerd zijn dan hangt het af van het gehanteerde tarief.

Ook is er bij volledige belasting geen mogelijkheid meer zijn tot verstoring, voor zowel de consumenten, als voor de inkoopkeuze voor de voorheen vrijgestelde organisaties en op dit moment al belaste organisaties.⁴¹ Zoals eerder gezegd worden bepaalde producten en diensten voor consumenten inderdaad duurder, zoals onderwijs en gezondheidszorg maar ook goede doelen, daar moet wel bij aangemerkt worden dat invoering van een dergelijke vorm van volledige afschaffing gepaard moet gaan met herberekening van de tarieven, indien de overheid geen koopkrachtverlies wil veroorzaken bij de invoering van deze maatregel. Door het verkrijgen van aftrekrecht zullen naast de netto-opbrengsten van dergelijke organisaties, ook de kosten voor zo'n organisatie dalen, omdat de omzetbelasting op inkopen daalt. Het effect van de maatregelen hangt van velen factoren af; zo is er uitgerekend dat in een land waar de tarieven niet geüniformeerd zijn het afschaffen van vrijstelling een kleiner effect zal hebben dan in een land waar wel al uniformering heeft plaatsgevonden. Een dergelijk land doet er dan ook goed aan om de stijging van de grondslag te compenseren met een verlaging van het tarief.⁴² De verlaging van het normale tarief als de grondslag vergroot wordt, is met het doel de belastingdruk gelijk te houden heel logisch voor zowel landen met als zonder een verlaagd tarief. Met een stijging van de grondslag zou een verlaging van het tarief de prijzen van de diensten voor de consument compenseren, maar dan gaat men er vanuit dat overheden dit invoeren om de verhoging van de btw-druk volledig te compenseren. De regering kan de vergroting van de grondslag van de BTW ook gebruiken om een daling van de directe belastingen te bekostigen. In zo'n geval is een tariefdaling van de btw zelf niet nodig omdat de burger al via andere belastingen gecompenseerd wordt.⁴³ Op de korte termijn is een compensatiemaatregel voor de betaalde BTW door organisaties die vrijgestelde diensten verrichten, waarmee in Nederland al begonnen is voor overheidsorganen haalbaarder. Een teruggave van de betaalde BTW aan vrijgestelde organisaties zal voor organisaties de keuze om iets zelf te doen of te outsourcen geen verstoring door de omzetbelasting meer bevatten. Daarentegen blijft de verstoring voor consumenten, voor zover aanwezig, tussen wel en niet vrijgestelde producten of diensten, bestaan indien er sprake kan zijn van substitutie⁴⁴ en eventueel zelfs toenemen omdat er op dat moment echt geen omzetbelasting meer in vrijgestelde producten zit. Hierbij moet wel opgemerkt worden dat de besparing behaald door de compensatie, dan wel voor prijsdaling gebruikt moet worden, het bespaarde geld zou ook geïnvesteerd kunnen worden in bijvoorbeeld onderzoek of apparatuur, hetgeen de kwaliteit wellicht verbetert. Bovendien brengt een dergelijk systeem voor de overheid een enorme vermindering van belastingopbrengst met zich, zelfs voor een land als Nederland, dat nu al voor overheidsinstellingen, een restitutieregeling kent. Voor een budgetneutrale invoering zou dit betekenen dat het tarief zou moeten stijgen om de BTW-opbrengst als geheel voor de overheid in stand te houden.⁴⁵ Een dergelijk

⁴¹ Zie voetnoot 14, Figuur 5.2.

⁴² Zie voetnoot 14 hoofdstuk 5.1, p. 194-204.

⁴³ Commissie Van Dijkhuizen, Naar een activerender belastingstelsel Eindrapport, p. 119.

⁴⁴ Zie voetnoot 14 figuur 5.4 en p. 214.

⁴⁵ Zie voetnoot 14 paragraaf 5.2.11.

systeem volledig invoeren lijkt in het huidige economische klimaat dan ook niet verstandig. Het zou echter ingewikkelde constructies, zoals die nu voorkomen, voor bepaalde vrijgestelde organisaties overbodig maken, hetgeen een extra belastingopbrengst zou kunnen bewerkstelligen⁴⁶.

Het vervallen van art. 13 Btw-richtlijn zou voor overheidsinstanties in de EU een beperking van de BTW-druk betekenen, hetgeen in het huidige economische klimaat geen slechte ontwikkeling zou zijn. Deze besparing wordt voor overheidsorganen die op dit moment al gecompenseerd worden, reeds gerealiseerd. Bovendien zouden dan de diensten geleverd door de overheid (met een enkele uitzondering) belast worden met BTW hetgeen een inkomsttoename zou kunnen betekenen voor de schatkist. Voor belastingplichtige ondernemers die de BTW in aftrek kunnen brengen betekent het in de heffing betrekken van overheidslichamen geen nadeel. Er zou een voordeel voor deze BTW-plichtige bedrijven kunnen ontstaan, ingeval de overheden (door het recht op vooraf trek) de prijzen van hun diensten (leges voor bouwvergunningen en dergelijke) verlagen. De koopkracht neemt voor consumenten in geringe mate af omdat de prijzen van overheidsdiensten door het berekenen van (niet-aftrekbare) BTW lichtelijk zullen stijgen⁴⁷. Bij deze maatregelen zal de verstoring, net als bij volledige belasting, wel verminderen en wordt de keuze tussen publiek of privaat geleverde goederen en diensten dus gelijkwaardiger omdat beide dan even zwaar belast worden.

4. Conclusie

De hoofdvraag van deze bijdrage is: wat zijn de mogelijkheden en gevolgen van aanpassingen in de BTW met betrekking tot vrijstellingen en tarieven? Daarbij is ingegaan op zowel landelijke als Europese oplossingen. De omzetbelasting is door zijn vergaande Europese harmonisatie bijna een Europese belasting geworden. Door de uitgebreide richtlijn en vele jurisprudentie zijn daardoor ook de problemen grotendeels alleen op EU-niveau oplosbaar geworden. Het grote voordeel van omzetbelasting is het lage versturende effect op de keuzes die een consument maakt. De invloed op beslissingen tot consumptie is bij een perfecte implementatie nihil. Dat zou er voor pleiten om zowel de tarieven vergaand te harmoniseren en zelfs tot een uniform tarief te komen, alsook de vrijstellingen, die op zich een versturend effect hebben, zoveel mogelijk af te schaffen en dan ook de overheidslichamen niet langer buiten de heffing te laten.

Het pijnpunt in de huidige BTW zit vooral daarin, dat de overheden van de lidstaten en de Europese Commissie niet alleen belasting willen heffen, die zo min mogelijk verstoort; zij hebben ook andere doelen. Er is gekeken naar diverse mogelijkheden om de verstoring te verminderen en zelfs te laten verdwijnen. Vanuit economisch oogpunt ben ik van mening dat dit zelfs het doel is dat landen moeten nastreven. Om de verstoring binnen een land te verminderen en producten en diensten alle gelijk te belasten is uniformering van de tarieven een goede optie omdat gebleken is dat de kosten hiervan te overzien zijn. Bovendien leidt het tot een administratieve lastenverlichting. Binnen de EU is tarief-harmonisatie een optie, die voor de EU als geheel gunstig zou zijn. Het nadeel is dat landen in een dergelijk geval hun autonomie met bepaling tot de hoogte van indirecte belastingen grotendeels zullen verliezen.

De verstoring die vrijstellingen veroorzaken is groter dan de verstoring door het verlaagde tarief. Immers met de vrijstelling wordt ook het aftrekrecht van de ondernemer die de vrijgestelde diensten verricht beperkt, waardoor BTW in de prijs van de uitgaande diensten verborgen kan zijn. De vrijstellingen zijn in de Btw-richtlijn vastgesteld. Deze harmonisatie van vrijstellingen is een oorzaak van de moeizame toekomst van deze regeling. Elke afschaffing van een vrijstelling zal immers door elke lidstaat goedgekeurd moeten worden. Bovendien zijn niet alle vrijstellingen ontstaan vanuit beleidsmatig oogpunt: sommige diensten en producten zijn ook vrijgesteld omdat belasting ervan niet goed mogelijk is. Afschaffing van de vrijstellingen zal dan ook stapsgewijs moeten gebeuren, om schokken in de economie te voorkomen en om te zorgen dat alle diensten en producten op de juiste manier

⁴⁶ Zie voetnoot 14, paragraaf 5.2.15.

⁴⁷ Zie voetnoot 14 paragraaf 5.3.12/5.311.

opgenomen worden in de maatstaf van heffing. Er is voor vrijgestelde organisaties ook gekeken naar de compensatieregeling voor betaalde BTW. Deze oplossing lijkt niet haalbaar, omdat het alleen voor overheidsorganen budgetneutraal is; echter voor andere vrijgestelde organisaties zal het zorgen voor een aanzienlijke verhoging van kosten voor de overheid, zodat het economisch effect beperkt is en politiek in veel lidstaten dan ook niet haalbaar zal zijn, zo is de verwachting.

De samenvoeging van beide oplossingen (uniform tarief en verregaande afschaffing van de vrijstellingen) is nog moeizamer, omdat een uniformering van het tarief, of een gelijk tarief in de gehele EU ertoe zou kunnen leiden dat lidstaten juist meer vrijstellingen zullen willen. Een afschaffing van een vrijstelling zal dan weer tot gevolg hebben dat men bepaalde producten of diensten niet te hoog wil belasten en dus in een verlaagd tarief zou willen onderbrengen. In het algemeen geldt wel dat afschaffing van een vrijstelling of Europese harmonisatie van de tarieven c.q. invoering van één uniform tarief leidt tot een grote administratieve verlichting, zowel voor het bedrijfsleven als de belastingdiensten. Maar of dit voldoende aanspreekt om afschaffing van vrijstellingen en/of uniformering van de tarieven haalbaar te laten zijn is een vraag, die op dit moment politiek nog niet positief beantwoord lijkt te worden.

Het doel is duidelijk, maar in hoeverre lidstaten bereid zijn hun autonomie op te geven en eventueel kosten te dragen, om de Europese BTW-regelgeving als geheel te versterken, blijft voorlopig een vraag waarop geen eenduidig antwoord op te geven is.