

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie



**Is de nieuwe Btw-richtlijn uit het voorstel van de Europese Unie uit april 2016
wel dé oplossing voor carrouselfraude en hoge nalevingskosten?**

Naam student: Gijs Steverink

Studentnummer: 413668

Begeleider: Drs. P.C.J. Oerlemans

Rotterdam, 27 juli 2018

Afkortingenlijst

Art.	Artikel
B2B	Business-to-business
B2C	Business-to-consumer
Btw	Belasting toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG
EC	Europese Commissie
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council
EOM	Europees Openbaar Ministerie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
ICL	Intracommunautaire levering
ICV	Intracommunautaire verwerving
JIT	Joint Investigation Team
KOR	Kleineondernemersregeling
MOSS	Mini-One-Stop-Shop
OSC	Ondersteuningscel Carrouselfraude
OSS	One-Stop-Shop
OVOB	Omzet gerelateerde vrijstellingsregeling
VIES	VAT Information Exchange System
VOES	Vat on Electronic Services
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding	5
1.1 Aanleiding	5
1.2 Probleemstelling	6
1.3 Verantwoording van het onderzoek en afbakening	6
Hoofdstuk 2: Beschrijving huidige btw-stelsel	8
2.1 Inleiding	8
2.2 Btw algemeen	8
2.3 Hoekstenen en kenmerken huidige btw-richtlijn	9
2.3.1 Bestemmingslandbeginsel	9
2.3.2 Oorspronglandbeginsel	9
2.3.3 Neutraliteitsbeginsel	9
2.3.4 Btw-tariefstructuur	10
2.3.5 Intracommunautaire levering en - verwerving	11
2.3.6 Afstandsverkopen	12
2.3.7 Business-to-business (B2B) - en Business-to-consumer (B2C) diensten	12
2.3.8 Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen	13
2.4 Nadere implicaties voor ondernemers, lidstaten en belastingdiensten	14
2.4.1 Administratieve bepalingen	14
2.4.2 Informatie-uitwisselingssystemen	15
Hoofdstuk 3: Problemen huidige btw-stelsel	18
3.1 Inleiding	18
3.2 Btw-fraude	18
3.2.1 Carrouselfraude	18
3.2.2 Andere fraudevormen	20
3.3 Nalevingskosten	21
3.4 Concurrentieverstoring	22
3.5 Uitvoeringsproblemen belastingdiensten	23
3.6 Overige uitdagingen huidige btw-stelsel	24
Hoofdstuk 4: Reeds genomen maatregelen	25
4.1 Inleiding	25
4.2. Reeds genomen maatregelen op Europees niveau	25
4.2.1 Verleggingsregeling	25

4.2.2 Snelle reactie mechanisme.....	27
4.2.3 Weigering van aftrek voorbelasting, vrijstelling of teruggaaf van btw	28
4.2.4 Hoofdelijke aansprakelijkheid.....	29
4.2.5 Vereenvoudiging wetgeving voor ondernemers	30
Hoofdstuk 5: Beschrijving btw-richtlijn met wijzigingen uit het voorstel van de EC	33
5.1 Inleiding.....	33
5.2 Doelstellingen herziening btw-richtlijn.....	33
5.3 Hoekstenen en kenmerken nieuwe btw-richtlijn	34
5.3.1 Gecertificeerd belastingplichtige	34
5.3.2 One-Stop-Shop.....	34
5.3.3 Btw-tariefstructuur.....	35
5.3.4 B2B-goederen	35
5.3.5 E-commerce en afstandsverkopen.....	36
5.3.6 Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen	37
5.4 Snelle oplossingen	39
5.4.1 Voorraad op afroep	39
5.4.2 Btw-identificatienummer als materiële voorwaarde voor toepassing btw-vrijstelling....	39
5.4.3 Vereenvoudiging regels voor het bewijs van intracommunautair vervoer.....	40
5.5 Nadere implicaties voor ondernemers, lidstaten en belastingdiensten	40
5.5.1 Vereenvoudiging administratieve bepalingen	40
5.5.2 Versterking instrumenten voor administratieve samenwerking lidstaten	41
5.5.3 Efficiëntere belastingdiensten	42
Hoofdstuk 6: Analyse voorgestelde wijzigingen als oplossing voor problematiek rondom huidige btw-richtlijn	43
6.1 Inleiding.....	43
6.2 Fraudebestendigheid.....	43
6.3 Eenvoud en werkbaarheid	45
6.4 Duurzame, economische groei.....	48
6.5 Hoe nu verder?	48
Hoofdstuk 7: Conclusie.....	50
Literatuurlijst	52

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Aanleiding

De belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw) is één van de belangrijkste, budgettaire belastingen voor zowel Nederland als de lidstaten samen genomen van de Europese Unie (hierna: EU). Zo bracht de omzetbelasting Nederland in 2014 ruim 42 miljard euro op en is Europees gezien met de omzetbelasting een bedrag van 1000 miljard euro gemeoid. Dit maakt de belasting een van de grootste inkomstenbronnen van lidstaten in de Europese Unie.¹

Het huidige btw-stelsel, gebaseerd op de Richtlijn 2006/112/EG (hierna: btw-richtlijn) uit 2006, zorgt voor diverse nationale en EU-gerelateerde uitvoeringsproblemen. Zo worden het gebrek aan eenvoud van de regelgeving en de moeilijke uitvoerbaarheid voor ondernemers als redenen genoemd voor een mogelijke richtlijnwijziging in de nabije toekomst. Tegenwoordig hebben ook de belastingdiensten van de lidstaten hun handen vol aan belastingheffing, blijkt onder andere uit het feit dat de belastingdienst van Roemenië slechts 41% van de btw weet te heffen.² Verder blijken de administratieve lasten die verband houden met een binnenlandse goederentransactie significant lager te zijn dan de lasten bij een intracommunautaire transactie.³ Daarnaast blijkt de regelgeving vooral voor het midden- en kleinbedrijf complex en lastig toe te passen binnen de eigen onderneming. De kosten om de btw te innen en daarbij te voldoen aan belastingwetgeving, bedragen volgens onderzoek tussen de 2% en 8% van de geïnde btw.⁴

Bovendien wordt veelvuldig fraude gepleegd binnen het huidige btw-stelsel. Zo is de geschatte 'btw-kloof' tussen de verwachte en de daadwerkelijke geïnde btw-inkomsten in 2015 zo'n 150 miljard euro voor de gehele EU. Dit betekent een gemis van 12% van de totale geschatte btw-opbrengsten. Dit omvat voor Nederland een btw-kloof van bijna 4 miljard euro; een verlies van 8% aan totale geschatte btw-opbrengsten. Dit is nog relatief laag gezien de btw-kloof van bijvoorbeeld Italië met 26% of Griekenland met 28%.⁵ Al met al zorgt de btw-fraude in de gehele EU voor een substantieel gemis aan btw-opbrengsten.

Een bijzondere vorm van btw-fraude is de carrouselfraude die zorgt voor een verlies aan btw-inkomsten van ruim 50 miljard binnen de EU.⁶ Deze fraude bestaat een serie btw-belaste transacties van minstens drie ondernemers waarbij één ondernemer geen btw afdraagt, terwijl hij zijn afnemers wel btw in rekening brengt. De ontvangen btw wordt in eigen zak gestoken. De carrouselfraude is binnen de btw een van de grootste fraudevormen en kent inmiddels vele vormen.

Om al deze redenen heeft de Europese Commissie (hierna: EC) in september 2016 een btw-actieplan opgesteld ter vervanging van de huidige btw-richtlijn, inclusief haar visie op een definitief, Europees btw-stelsel. In dit actieplan staan voorstellen ter bestrijding van de eerdergenoemde fraude en ter vereenvoudiging van de belastingheffing voor zowel de verschillende belastingdiensten als ondernemers.⁷ Belangrijke hoekstenen van het nieuwe stelsel zijn eenvoud, frauderobuustheid,

¹ COM(2016) 148

² HvJ EU, 19 oktober 2017, C-101/16, (Paper Consult), V-N 2017/54.15

³ Ernst & Young, 2015

⁴ Institute for Fiscal Studies, 2011

⁵ Center for Social and Economic Research, TAXUD/2015/CC/13

⁶ Ernst & Young, 2015

⁷ COM(2016) 148

efficiëntie en duurzaamheid. Daarnaast moet het systeem gebaseerd zijn op vertrouwen tussen ondernemers, belastingdiensten en lidstaten.

In de komende jaren zal de EC stapsgewijs haar uitgewerkte plannen voor het bereiken van een definitief btw-stelsel voorleggen aan de lidstaten ter goedkeuring. Eind 2017 is een voorstel met specifieke verbeteringen van het huidige btw-stelsel aangedragen, als tijdelijke oplossingen, met daarbij de rechtspijlers van het nieuwe definitieve btw-stelsel.⁸ Begin 2018 is een vervolgvorstel over het toekomstig beleid betreffende de uniformering van de btw-tarieven en de nadere technische bepalingen en uitvoeringsmaatregelen voor de daadwerkelijke invoering van het definitieve btw-stelsel gepubliceerd.⁹ Ook zijn maatregelen gegeven ter ontwikkeling van ICT-systemen, om te streven naar de invoering van het definitieve systeem in het jaar 2022.¹⁰

1.2 Probleemstelling

In deze scriptie wordt onderzocht wat de gevolgen zijn van de aanpassingen van de huidige btw-richtlijn naar het voorstel van de EC uit april 2016 op het gebied van fraudebestrijding en vereenvoudiging van de administratieve lasten voor belastingdiensten en ondernemers. Dit leidt tot de volgende probleemstelling die centraal staat in dit onderzoek:

“In hoeverre verhelpt het voorstel van de Europese Commissie uit april 2016 voor een nieuwe btw-richtlijn de knelpunten van de huidige btw-richtlijn met betrekking tot de carrouselfraude en de hoge nalevingskosten voor de belastingdiensten van de Europese lidstaten en ondernemers?”

1.3 Verantwoording van het onderzoek en afbakening

In deze scriptie wordt uiteengezet wat de gevolgen zijn van de aanpassingen van de huidige btw-richtlijn naar een btw-richtlijn als in het voorstel van de EC uit april 2016. Om tot een goede vergelijking te kunnen komen zal in hoofdstuk 2 worden beschreven hoe het huidige btw-stelsel werkt. Daarbij worden de hoekstenen van het huidige stelsel besproken en wordt de werking van intracommunautaire transacties beschreven. Dit gebeurt aan de hand van de btw-richtlijn en de relevante jurisprudentie.

Hoofdstuk 3 beschrijft de problemen die ontstaan zijn met het huidige btw-stelsel, zoals de bestaande fraude en de huidige complexiteit van de regelgeving voor ondernemers. Door middel van voorbeelden en jurisprudentie wordt uiteengezet waarom de EC een richtlijnwijziging bepleit.

Daarna wordt in hoofdstuk 4 behandeld welke maatregelen zowel door lidstaten zelf als op Europees niveau al zijn genomen in de strijd tegen de problemen rondom de huidige btw-richtlijn.

In hoofdstuk 5 worden de verschillende voorstellen van de EC onder de microscoop gelegd. Hierbij worden de hoekstenen van dit nieuwe stelsel besproken. Ook wordt beschreven wat de uitwerking van dit nieuwe stelsel betekent voor ondernemers, belastingdiensten en lidstaten.

Vervolgens wordt in hoofdstuk 6 geanalyseerd hoe effectief de maatregelen uit het voorstel voor de nieuwe btw-richtlijn kunnen zijn op de problematiek rondom de huidige btw-richtlijn. Ook zal worden betoogd in hoeverre dit systeem zorgt voor verdere uniformering van de btw in de EU.

Tenslotte zal hoofdstuk 7 een samenvatting geven van de eerdere hoofdstukken en leiden tot de beantwoording van de probleemstelling.

⁸ COM (2017) 569

⁹ COM (2018) 20; COM (2018) 329

¹⁰ COM (2017) 566

Vanwege het feit dat een onderzoek over de vraag of het voorstel van de EC voor een nieuwe btw-richtlijn voldoet aan de voorwaarden die kunnen gelden voor een goed, passend definitief Europees btw-stelsel een te breed onderzoeksveld beslaat, zal deze bachelorscriptie beperkt worden tot een analyse over de vraag of de voorstellen van de EC voor een nieuwe btw-richtlijn een oplossing kunnen vormen voor de problematiek rondom de huidige btw-richtlijn.

Hoofdstuk 2: Beschrijving huidige btw-stelsel

2.1 Inleiding

Op 1 januari 1993 trad het Verdrag van Maastricht in werking waarmee elf landen zich verbonden aan een nieuwe toekomst van het continent Europa door de vorming van de nieuwe EU met als een van de pijlers het streven naar een interne markt zonder binnengrenzen.¹¹ Met de Eerste en Tweede btw-richtlijn waren de te gebruiken tarieven en vrijstellingen van bepaalde goederen onderling al meer afgestemd.¹² De totstandkoming van de EU bracht echter een nieuwe kans tot verdere harmonisatie van de verschillende btw-stelsels van diverse lidstaten.

Belangrijk onderdeel van deze verdere verscherping van de btw-richtlijn werd het gelijktrekken van de behandeling van buitenlandse - en binnenlandse leveringen. Daarmee werd de richtlijnwijziging van 1993 gezien als de afschaffing van de Europese fiscale binnengrenzen en als tijdelijk stelsel tot de invoering van een definitief btw-stelsel. Echter lange tijd was politiek draagvlak voor de wijziging naar een eindstelsel van belastingheffing op Europees niveau niet aanwezig en zo bleef het overgangsstelsel nog tot het jaar 2006 geldig. Toen is enkel een herschikking van artikelen en betere leesbaarheid doorgevoerd in de vorm van de btw-richtlijn 2006, echter grote materiële wijzigingen bleven uit. Sindsdien is deze btw-richtlijn het leidende stelsel in de EU.

In dit hoofdstuk wordt uiteengezet hoe het huidige btw-stelsel werkt. Daarnaast worden de kernelementen en pijlers van de btw-richtlijn besproken en wordt de impact van de EU-wetgeving op ondernemers, lidstaten en belastingdiensten behandeld.

2.2 Btw algemeen

De btw staat bekend als een verbruiksbelasting waarbij het consumptieve verbruik van goederen en diensten in de heffing wordt betrokken.¹³ De btw, een systeem voor heffing van omzetbelasting, wordt op indirecte wijze geheven bij de ondernemer die het goed of de dienst aan de consument aanbiedt. De ondernemer is verplicht de btw af te dragen, namens de consument, de eindverbruiker van het goed of de dienst. De heffing sluit aan bij het moment van de overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken, ook als geen overdracht van de juridische eigendom van die zaak plaatsvindt.¹⁴

Belasting wordt geheven op basis van het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde. Om te bepalen wat de toegevoegde waarde per productieschakel is, wordt gebruik gemaakt van de methode van aftrek van voorbelasting. Hierbij wordt op de leveringen van de ondernemer het geldende tarief toegepast dat resulteert in een bedrag aan verkregen belasting van eindverbruikers. Hierop mag de ondernemer zijn voorbelasting aftrekken. Na saldering ontstaat een bedrag aan af te dragen aan - of terug te vragen btw van de fiscus. Door deze methode wordt cumulatie van btw voorkomen.¹⁵

Belastbare handelingen zijn de levering van goederen en diensten binnen eenzelfde lidstaat, de intracommunautaire verwerving van goederen (zie onderdeel 2.3.5) en de invoer van goederen in de EU uit een derde land.¹⁶

¹¹ Art. 26.2 VWEU

¹² Eerste Richtlijn 67/227/EEG, 1967

¹³ Art 1 en 2 Btw Richtlijn 2006; Art. 1 Wet OB 1968

¹⁴ HvJ EG, 8 februari 1990, C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise SAFE), FED 1990/330

¹⁵ Van Hilten & van Kesteren 2014, p.16.

¹⁶ Richtlijn 2006/112/EG, 2006

2.3 Hoekstenen en kenmerken huidige btw-richtlijn

2.3.1 Bestemmingslandbeginsel

Harmonisatie van btw-regelgeving op Europees gebied heeft als een van de doelstellingen het voorkomen van dubbele belastingheffing en het niet heffen van btw bij grensoverschrijdende transacties. In de btw-richtlijn zijn daarom plaats-van-levering-regels en plaats-van-dienst-regels opgenomen om de heffingsbevoegdheid van landen te verdelen.¹⁷

Een van de belangrijkste pijlers die hier aan ten grondslag ligt is het bestemmingslandbeginsel. Dit beginsel houdt in dat een prestatie wordt belast in het land waar het verbruik van het goed of de dienst plaatsvindt. De btw moet zodoende ten goede komen aan het land van vestiging van de eindverbruiker. Echter is het voor een leverancier in de praktijk vaak moeilijk te bepalen waar een consument het goed gaat verbruiken. Dit komt door de mobiliteit van goederen. Daardoor zorgt het bestemmingslandbeginsel voor een lastige praktische toepasbaarheid in de btw¹⁸

2.3.2 Oorspronglandbeginsel

Doordat het bestemmingslandbeginsel in sommige gevallen leidt tot een lastige, praktische uitvoering, zijn sommige elementen uit de btw-richtlijn gebaseerd op het oorspronglandbeginsel. Dit beginsel houdt in dat de prestatie in het land wordt belast waar de goederen of diensten vandaan komen en dus hun oorsprong hebben.¹⁹ De plaatsbepaling van de levering en daarmee de heffingsbevoegdheid van een land hangt samen met de goederenstroom. Het land waar het vervoer van de goederen aanvangt is daarmee heffingsbevoegd. Dit betekent dat de woon- of vestigingsplaats van de leverancier of afnemer niet van belang zijn inzake de heffingsbevoegdheid.²⁰

2.3.3 Neutraliteitsbeginsel

Het neutraliteitsbeginsel is niet enkel een beginsel dat geldt voor de omzetbelasting, maar wordt breed gedragen in de gehele fiscaliteit. Er zijn verschillende benaderingen van deze neutraliteit. Zo staat het beginsel voor het feit dat een belasting zo min mogelijk tot last moet zijn binnen een onderneming voor ondernemers. De belasting ziet als verbruiksbelasting op het treffen van de eindverbruiker. Dit betekent dat een ondernemer zijn eigen voorbelasting moet kunnen aftrekken en de btw volledig afwendbaar moet zijn op de consument. Er geldt voor ondernemers een inwendige neutraliteit, waarbij de omzetbelasting binnen de onderneming zo min mogelijk zichtbaar moet zijn. Dit houdt minimale handelingen van btw-inning, aftrek van voorbelasting en administratieve werkzaamheden in. Daarnaast moet de belasting proportioneel zijn en moet het niet leiden tot verstoringen tussen ondernemers, ook wel uitwendige neutraliteit genoemd.

De uitwendige neutraliteit omvat drie subonderdelen. Dit zijn juridische-, economische-, en externe neutraliteit.²¹

Juridische neutraliteit betekent dat de btw-last op belaste prestaties meetbaar moet zijn. Daarnaast hoort de btw-last evenredig zijn aan de eindprijs van de prestatie, ongeacht de lengte van de productieketen van ondernemers bij het produceren van dezelfde soort goederen en diensten.²²

¹⁷ Blom & van Doornik, 2017

¹⁸ Blom & van Doornik, 2017

¹⁹ Art. 31 en 32 Btw Richtlijn 2006; art. 5 Wet OB 1968

²⁰ Blom & van Doornik, 2017

²¹ Van Hilten & van Kesteren 2014, p.53.

²² Reugebrink, 1965, blz. 7; Art. 1.2 Btw Richtlijn 2006

Economische neutraliteit stelt dat gelijke prestaties door ondernemers ook op gelijke wijze moeten worden behandeld. Dit betekent dat de omzetbelasting niet mag zorgen dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers worden verstoord. Een verschil in behandeling van belastingheffing mag alleen zijn op basis van de gedane prestaties en niet op basis van degene die de prestatie verricht.²³ Dit beginsel is ook vaak punt van discussie in zaken bij het Hof van Justitie (hierna: HvJ EU). Zo bepaalde het HvJ EU in 1993 in de zaak van Muys en De Winter dat bij het leveren van kredietverlening voor de vrijstelling van btw niet relevant is of het door een bank of door de leverancier van het op krediet gekochte goed is verleend.²⁴ In het arrest Gregg & Gregg uit 1999 besloot het HvJ EU eveneens dat ondernemers die dezelfde soort prestaties verrichten ongeacht de juridische vorm van hun onderneming gebruik moeten kunnen maken van de al dan niet geldende vrijstelling voor de btw.²⁵

Externe neutraliteit houdt in dat de btw-last over ingevoerde goederen uit een derde land gelijk moet zijn aan de btw-last van goederen uit het binnenland van de EU.²⁶ Daarnaast geldt dat teruggaaf van btw bij uitvoer niet hoger of lager mag zijn dan de geheven btw binnen de EU. Het doel van deze neutraliteitsvorm is het creëren van een evenwicht tussen de heffing op ingevoerde- en in de EU geproduceerde goederen en diensten. Door middel van schatting van de reeds bestaande belastingdruk op een ingevoerd goed wordt bepaald welk bedrag aan btw bij invoer betaald moet worden. Bij uitvoer van goederen wordt de neutraliteit gewaarborgd door teruggave van belasting aan de uitvoerende ondernemer.²⁷ In de btw-richtlijn wordt dit vormgegeven doordat invoer van goederen door ondernemers plaatsvindt tegen het tarief van het land van vestiging van de afnemer, terwijl bij uitvoer het nultarief geldt.

2.3.4 Btw-tariefstructuur

Kenmerkend aan de huidige btw-richtlijn is de btw-tariefstructuur uit 1993. Deze btw-tariefstructuur bevat bepalingen om de grote hoeveelheid btw-tarieven van de verschillende lidstaten meer te uniformeren op Europees niveau. De richtlijn regelt dat de lidstaten vanaf 1993 één algemeen btw-tarief mogen toepassen van tenminste 15% en naar eigen inzicht één of twee verlaagde btw-tarieven mogen toepassen voor een beperkt aantal prestaties, met een ondergrens van 5%.²⁸ Daarnaast mag een nultarief of een tarief tussen het nultarief en het verlaagde tarief worden toegepast, mits deze al voor de inwerkingtreding van de nieuwe btw-tariefregels bestonden.²⁹

Deze nieuwe richtlijn heeft geleid tot verschillende niet-nakomingsprocedures van de EC bij het HvJ EU tegen verschillende lidstaten. Dit omdat sommige lidstaten bepaalde tarieven introduceerden die tegen de bepalingen van de nieuwe btw-tariefstructuur ingingen. Zo besloot het HvJ EU in 2008 dat Portugal niet het recht had om een btw-tarief van 5% op de tolgelden voor het oversteken van de brug over de Taag toe te passen, omdat hiervoor geen uitzondering was opgenomen in de zogenoemde bijlage H van de btw-tariefstructuur met de afbakening van prestaties die onder het verlaagde tarief mochten vallen. Portugal kwam volgens het HvJ EU de bepalingen uit de richtlijn niet na.³⁰

Desalniettemin ontstond een overgangperiode waarbij verschillende Europese landen uitzonderingen konden toepassen op de nieuwe btw-tariefstructuur. Deze uitzonderingen, ook wel derogaties

²³ Hilten, van, WFR 2009/1328, p.3

²⁴ HvJ EG, 27 oktober 1993, nr. C-281/91 (Muys en De Winter), Jur. 1993, blz. I-5405

²⁵ HvJ EG, 7 september 1999, nr. C-216/97 (Gregg & Gregg), BNB 1999/395

²⁶ Van Hilten & van Kesteren 2014, p.57

²⁷ Rookmaker-Penners, in: Cursus Belastingrecht EBR.6.1.1.C.b2

²⁸ Art. 96 t/m 99 Btw Richtlijn 2006

²⁹ Richtlijn 92/77/EEG, 1992

³⁰ HvJ EG, 12 juni 2008, nr. C-462-05 (Commissie/ Portugal), V-N 2008/29.20

genoemd, gaan over de toepassing van verlaagde btw-tarieven die niet in de bijlage H voorkomen en al bestonden vóór de inwerktreding van de nieuwe btw-tariefstructuur. In die gevallen gedooft de EC het instandhouden van de tariefmaatregel door de lidstaat.³¹ In 2003 werd door de EC geprobeerd een einde te maken aan de verschillende derogaties, maar hier werd geen overeenstemming over bereikt door de verschillende lidstaten.³² Zodoende bestaan nog steeds derogaties.

2.3.5 Intracommunautaire levering en -verwerving

Met de afschaffing van de fysieke grenzen in 1993 is een nieuw concept ontstaan met betrekking tot de levering van goederen in een andere lidstaat: de levering van een goed door een ondernemer aan een andere ondernemer in een andere lidstaat, respectievelijk de intracommunautaire levering (hierna: ICL) en de intracommunautaire verwerving (hierna: ICV).³³

De ICL wordt gezien als een 'gewone' levering van een goed, met als enkel verschil dat de goederen geleverd worden aan een andere ondernemer in een andere lidstaat. Kenmerk van een levering van een goed is dat de beschikkingsmacht van het goed overgaat op de koper.³⁴ De plaats van de levering van een goed is de plaats waar de verzending van het goed aanvangt.³⁵ Daarnaast wordt het overbrengen van een goed in eigen bezit naar een andere lidstaat aangemerkt als een fictieve ICL.³⁶ De ICL wordt vrijgesteld van belasting bij levering aan de verwervende ondernemer, in Nederland door middel van het nultarief.³⁷

Belangrijke voorwaarden voor de toepassing van het nultarief is dat de goederen daadwerkelijk de grens en dat de leverancier dit ook kan bewijzen. Daarnaast moet de ondernemer het btw-identificatienummer (zie onderdeel 2.4.1) van zijn afnemer hebben gecontroleerd in het informatie-uitwisselingssysteem van de EU-lidstaten (zie onderdeel 2.4.2). Toch betekent het niet voorkomen van een btw-identificatienummer in het informatie-uitwisselingssysteem, terwijl de afnemer wel zo een nummer heeft, niet dat het nultarief op de ICL geweigerd mag worden, aldus het HvJ EU.³⁸

In de zaak van Euro-Tyre was sprake van een ABC-transactie. Dit is een overeenkomst tussen meerdere personen waarbij wordt afgesproken dat een partij goederen rechtstreeks van de leverancier naar de laatste afnemer wordt geleverd, maar waarbij wel wordt geacht dat de goederen door elke van de (tussen)personen is geleverd.³⁹ In de btw-richtlijn en door de Euro-Tyre-zaak van het HvJ EU wordt alleen de levering van de eerste ondernemer naar de laatste ondernemer als intracommunautaire levering gezien en wordt de laatste levering als binnenlandse levering aangemerkt, ook wel de vereenvoudigde ABC-levering genoemd.⁴⁰

De verwervende ondernemer betaalt zijn leverancier enkel de netto vergoeding van het goed. De ICV vormt een belaste handeling voor de btw en is belast op de plaats van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, op het moment van aankomst.⁴¹ De afnemer draagt op btw-aangifte in

³¹ Zo mag Cyprus een lager btw-tarief toepassen voor de levering van vloeibaar petroleumgas (LPG) in flessen (artikel 104bis, Btw Richtlijn 2006) en Oostenrijk op door boeren geproduceerde wijn (art.119, Btw Richtlijn 2006)

³² COM (2003) 397

³³ Van Hilten & van Kesteren 2014, p.430

³⁴ Art. 14 Btw Richtlijn 2006; Art. 3 Wet OB 1968

³⁵ Art. 32 Btw Richtlijn 2006; Art. 5 Wet OB 1968

³⁶ Art. 17 Btw Richtlijn 2006; Art. 3a Wet OB 1968

³⁷ Art. 68 en 138 Btw Richtlijn 2006; Art. 21 Wet OB 1968

³⁸ HvJ EU, 9 februari 2017, C-21/16, (Euro Tyre), V-N 2017/9.23

³⁹ Van Hilten & van Kesteren 2014, p.141

⁴⁰ Art. 42 Btw Richtlijn 2006

⁴¹ Art. 40 Btw Richtlijn 2006; Art. 17b Wet OB 1968

eigen land het tegen het aldaar geldende btw-tarief een bedrag aan btw af ter zake van de ICV. Naast ondernemers kunnen ook gelijkgestelden als niet-ondernemende rechtspersonen, vrijgestelde ondernemers en landbouwers een ICV verrichten.⁴² Voor deze gelijkgestelden geldt echter wel een drempelbedrag aan verwervingen, in Nederland gaat dit om €10.000.⁴³ Pas bij overschrijding van het drempelbedrag vindt een ICV plaats. Anders kan sprake zijn van afstandsverkopen (zie onderdeel 2.3.6).

Afnemers van een ICV kunnen het recht op onmiddellijke aftrek van voorbelasting verliezen wanneer niet aangetoond kan worden dat over de verwerving belasting is afgedragen in een lidstaat.⁴⁴ De btw-richtlijn bepaalt dat de verwerving belast is in het land dat de afnemer zijn btw-identificatienummer heeft verleend.⁴⁵

Door de constructie van de intracommunautaire transactie ontstaat een mechanisme waarin wordt gepoogd de belasting op een goed in het land van verbruik te laten drukken, naar het bestemmingslandbeginsel (zie onderdeel 2.3.1).

2.3.6 Afstandsverkopen

De meeste grensoverschrijdende transacties worden gepleegd tussen ondernemers.⁴⁶ Toch is het ook mogelijk dat een ondernemer een grensoverschrijdende levering doet aan een particulier als eindverbruiker, of een gelijkgestelde.⁴⁷ In dat geval kwalificeert de transactie onder voorwaarden als afstandsverkoop en geldt een uitzondering op de plaats van levering van het goed. De plaats van levering is dan niet de plaats waar de verzending van het goed aanvangt, zoals bij een ICL, maar de plaats van aankomst van het goed. Hierdoor betaalt de consument het corresponderende tarief uit eigen land en wordt voorkomen dat, in het geval dat een lager btw-tarief geldt voor dat goed in het land van de leverancier dan in het land van de afnemer, tariefshopping door consumenten in de EU ontstaat.⁴⁸ Tariefshopping is een fenomeen waarbij doelbewust aankopen worden gedaan in de lidstaten met het laagste omzetbelastingtarief.

Er geldt een uitzondering voor afstandsverkopen waarbij een drempelbedrag, zoals beschreven in artikel 5a lid 4 Wet OB 1968, niet wordt overschreden. Zo lang niet meer dan het bij ministeriële regeling te bepalen bedrag aan afstandsverkopen in eenzelfde lidstaat wordt geleverd, mag de standaard plaats-van-levering-bepaling in aanmerking worden genomen.⁴⁹ In dat geval is de plaats van levering de plaats van aanvang van vervoer in plaats van de plaats van aankomst van de verzending.⁵⁰

2.3.7 Business-to-business (B2B) - en Business-to-consumer (B2C) diensten

Sinds 2010 is een belangrijk element de bepaling van de plaats van verrichting van een dienst.⁵¹ Ingeval sprake is van een dienst van een bedrijf aan een bedrijf (Business to Business, hierna: B2B), is de hoofdregel dat de dienst wordt verricht op de plaats van de zetel van het bedrijf dat de dienst afneemt.

⁴² Mobach, in: Cursus Belastingrecht OB.2A.1.1.b3

⁴³ Art. 1a Wet OB 1968

⁴⁴ HvJ EU, 22 april 2010, nr. C-536/08, (X en Facet), BNB 2010/321

⁴⁵ Art. 40 Btw Richtlijn 2006; Art. 17b Wet OB 1968

⁴⁶ Van Hilten & van Kesteren 2014, p.173.

⁴⁷ Art. 33 Btw Richtlijn 2006; Art. 5a Wet OB 1968

⁴⁸ Van Hilten & van Kesteren 2014, p.447.

⁴⁹ Art. 5 Wet OB 1968

⁵⁰ Mobach, in: Cursus Belastingrecht OB.2A.1.3.a

⁵¹ Art. 44 en Art. 55 Btw Richtlijn 2006; Art. 6 Wet OB 1968

Bij een dienst van een bedrijf aan een niet-ondernemer, Business-to-Consumer (hierna: B2C), geldt in het algemeen dat de dienst wordt verricht op de plaats waar het bedrijf gevestigd is.⁵²

In eerste instantie ging de plaatsbepaling van een dienst altijd volgens het heffingsprincipe van het oorspronglandbeginsel (zie ook onderdeel 2.3.2), nu is bij een B2B transactie sprake van het heffingsprincipe van het bestemmingslandbeginsel (zie onderdeel 2.3.1).

De plaatsbepaling is van belang voor de mogelijke kwalificatie van een belaste prestatie en daarmee de heffingsbevoegdheid van een lidstaat.⁵³

Vanaf 2015 geldt dat leveringen van bedrijven aan consumenten (B2C) in het geval van telecommunicatie-, elektronische en omroepdiensten belast wordt in de lidstaat van de consument. Daarnaast gelden diverse plaats-van-dienst-uitzonderingen voor zowel B2B- als B2C-prestaties voor onder andere culturele, sportieve of soortgelijke activiteiten, restaurantdiensten en vervoersdiensten.⁵⁴

Ter vereenvoudiging van de btw-afdracht bij B2B-prestaties wordt voor een ondernemer de btw-afdracht over een verrichte dienst verlegd naar de afnemende ondernemer.⁵⁵ Dit is als de buitenlandse ondernemer niet gevestigd is of een vaste inrichting heeft in het land van het afnemende bedrijf en daarnaast het afnemende bedrijf een eigen btw-identificatienummer heeft. In dat geval is de verleggingsregeling van toepassing en draagt de afnemer zelf de btw af (zie ook onderdeel 4.2.1).⁵⁶

2.3.8 Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen

De btw-richtlijn bepaalt dat lidstaten maatregelen in hun nationale wetgeving mogen opnemen ter vereenvoudiging van de administratieve lasten van kleine ondernemers.⁵⁷ De richtlijn bepaalt dat lidstaten eerder ingestelde regelingen, uit de tijd van de Zesde Richtlijn, mogen behouden. Wel zijn een aantal limieten en kanttekeningen geplaatst bij deze regelingen, om toch een lichte uniformering toe te passen.⁵⁸

Zodoende mag Nederland het stelsel van degressieve vermindering voor kleine ondernemers behouden.⁵⁹ Degressieve vermindering houdt in dat de belastingvermindering afneemt naar mate de belastingplichtige meer omzetbelasting verschuldigd is.⁶⁰ Dit systeem is toegestaan onder de voorwaarde dat Nederland de bovengrens van de belastingverminderingen niet verhoogt en de voorwaarden van toekenning van de vermindering niet gunstiger mag maken dan die nu is. Andere lidstaten die een regeling hadden in de vorm van een btw-vrijstelling, mogen die ook behouden.⁶¹

Lidstaten die niet eerder een kleineondernemersregeling (hierna: KOR) hadden, mogen de regeling uit artikel 285 toepassen.⁶² Dat artikel geeft de mogelijkheid tot invoering van een btw-vrijstelling voor ondernemers die een jaaromzet van maximaal 5000 euro hebben, hier ook wel een kleine ondernemer genoemd. Een kleine ondernemer kan gebruik maken van deze regeling, maar mag ook de normale

⁵² EC 2008/8/EG

⁵³ Art. 2 Btw Richtlijn 2006; Art. 1 Wet OB 1968

⁵⁴ Van Doesum e.a., WFR 2008/279

⁵⁵ Art. 196 Btw Richtlijn 2006; Art. 12.2 Wet OB 1968

⁵⁶ Braun, in: Cursus Belastingrecht Archief 2017/OB.2.4.1.C.c; Art. 12.2 Wet OB 1968

⁵⁷ Art. 281 Btw Richtlijn 2006

⁵⁸ Braun, in: Cursus Belastingrecht Archief 2015/OB.5.1.0.b

⁵⁹ Art. 284 Btw Richtlijn 2006

⁶⁰ Van Hilten & van Kesteren 2014, p.494.

⁶¹ Art. 284 Btw Richtlijn 2006

⁶² Art. 285 Btw Richtlijn 2006

regeling toepassen.⁶³ In dat geval moet wel btw in rekening gebracht worden en mag ook btw-af trek geclaimd worden. Bij toepassing van de btw-vrijstelling is geen btw-af trek mogelijk. Tenslotte is de regeling niet toepasbaar voor een selecte groep ondernemers, bijvoorbeeld ondernemers met incidentele economische activiteit of belastingvrije verkoop van auto's in andere lidstaten.⁶⁴

In Nederland geldt hedendaags het besluit KOR uit 2013 dat de administratieve lasten van kleine ondernemers probeert te verlichten.⁶⁵ De regeling geldt als compensatie per ondernemer, ongeacht het eventuele aantal ondernemingen dat hij drijft. Enkel natuurlijke personen kunnen in aanmerking komen voor de regeling. Rechtspersonen worden geacht de middelen te hebben om een degelijke administratie te kunnen opzetten. In 2007 is echter besloten dat de regeling ook door maatschappen, vennootschappen onder firma, commanditaire vennootschappen (mits niet op aandelen) en eenzelfde samenwerkingsverbanden tussen natuurlijke personen mag worden toegepast.⁶⁶ De grondslag voor vermindering bedraagt de verschuldigde belasting minus de voorbelasting.

2.4 Nadere implicaties voor ondernemers, lidstaten en belastingdiensten

2.4.1 Administratieve bepalingen

De btw-ondernemer draagt als inhoudingsplichtige van de btw namens zijn afnemers een grote verantwoordelijkheid binnen het huidige btw-stelsel en heeft daarom van de wetgever een aantal administratieve verplichtingen gekregen. Het voldoen aan de verplichtingen van het vastleggen van alle verrichte leveringen en verleende diensten, alsmede het kunnen overleggen van boeken en bescheiden, als complete administratie, is voor een ondernemer van belang om het aftrekrecht van voorbelasting te behouden en een boete te voorkomen.⁶⁷

Allereerst is bepaald dat een ondernemer zich bij het begin, het einde of bij wijziging van zijn ondernemingsactiviteiten moet melden bij de Belastingdienst.⁶⁸ Hierbij hoort een toegekend individueel btw-identificatienummer. De registratie resulteert in de mogelijkheid tot aftrek van voorbelasting, aangezien dat voorbehouden is aan ondernemers, en de mogelijkheid om intracommunautaire transacties te verrichten.⁶⁹ Onder voorwaarden kunnen ook niet-ondernemende rechtspersonen, vrijgestelde ondernemers en landbouwers een ICV verrichten (zie onderdeel 2.3.5) en daarbij een btw-identificatienummer aanvragen. Ondernemers die afstandsverkopen realiseren (zie onderdeel 2.3.6) dienen een btw-identificatienummer aan te vragen in de lidstaten van zijn afnemers. Uitzondering op de vertrekking van een btw-identificatienummer is de situatie waarin de nationale belastingdienst ernstige aanwijzingen heeft die duiden op potentieel fraudegevaar.⁷⁰

Als onderdeel van de (elektronische) factureringsplicht van ondernemers is een substantieel aantal factuurvereisten opgesteld met als doel het uniformeren van de uitgereikte factuur.⁷¹ Voorbeelden van de factuurvereisten zijn de aanwezigheid van een volgordenummering van de uitgereikte facturen, de vermelding van het btw-identificatienummer en het adres van de ondernemer en de omvang en de

⁶³ Art. 290 Btw Richtlijn 2006

⁶⁴ Art. 283 Btw Richtlijn 2006

⁶⁵ Besluit Staatssecretaris van Financiën, 26 maart 2013, *Stcrt.* 2012, 26778; art. 25 Wet OB 1968

⁶⁶ Besluit Minister van Financiën, 25 januari 2007, *Stcrt.* 2007, 25.

⁶⁷ Art. 242 en Art. 243 Btw Richtlijn 2006; Art. 34 en Art. 34a Wet OB 1968; HvJ EU 5 oktober 2016, nr. C-576/15, (MM), V-N 2016/55.11

⁶⁸ Art. 213 Btw Richtlijn 2006

⁶⁹ Art. 214 Btw Richtlijn 2006

⁷⁰ HvJ EU, 14 maart 2013, C-527/11, (Ablessio SIA), V-N 2013/20.14

⁷¹ Art. 220 en Art. 226 Btw Richtlijn 2006; Art. 34c, Art. 35a en Art. 35b Wet OB 1968

aard van de prestaties.⁷² Bij een gefactureerd bedrag van minder dan €100,- is het mogelijk om onder voorwaarden een vereenvoudigde factuur te sturen.⁷³

Een formele voorwaarde voor ondernemers en niet-ondernemers die een ICL verrichten is het vermelden van het btw-identificatienummer van zijn afnemer op de factuur om zodoende de vrijstelling bij de ICL te kunnen toepassen, in Nederland vastgelegd in het uitvoeringsbesluit OB 1968.⁷⁴ Toch is het niet opgeven van een btw-identificatienummer volgens het HvJ EU niet bij voorbaat een reden om de vrijstelling te weigeren.⁷⁵ Het is zodoende geen materiële voorwaarde voor toepassing van de vrijstelling.⁷⁶

Om te voorkomen dat ondernemers die een ICV doen geen btw-aangifte doen in eigen land en daarmee een deel van de btw-opbrengst verloren gaat, is door de EC een administratiebepaling opgenomen voor de aanlevering van een lijst met afnemers door de leverende of B2B-dienstverrichtende ondernemer.⁷⁷ Deze lijst, ookwel de lijst-verplichting genoemd, bevat de btw-identificatienummers van afnemers met wie intracommunautaire transacties worden gedaan en de waarde van de totaal aan elke afnemer geleverde goederen en diensten.⁷⁸ De elektronische lijst wordt per kalendermaand aangeleverd bij de belastingdienst.

Voor kleine ondernemers (zie onderdeel 2.3.8) is op verzoek de optionele ontheffing van bepaalde administratieve verplichtingen mogelijk.⁷⁹ Deze ontheffing geldt ook voor intracommunautaire verwervingen van de ondernemer.⁸⁰ Een ontheffing betekent in de praktijk dat de ondernemer niets meer van doen heeft met de omzetbelasting. Hij hoeft geen btw te factureren en mag ook geen voorbelasting in aanmerking nemen.⁸¹

2.4.2 Informatie-uitwisselingssystemen

Het wegvallen van de fysieke grenzen heeft geleid tot de administratieve controle van grensoverschrijdende goederentransacties door de belastingdiensten in de EU. Om een goede controle te kunnen doen heeft de btw-richtlijn ondernemers grote administratieve taken opgelegd (zie onderdeel 2.4.1). Door de grote hoeveelheid aan ondernemers en het grote aantal gegevens, bijvoorbeeld door de lijst-verplichting, hebben belastingdiensten een enorme berg data. Om belastingheffing efficiënt te laten verlopen en controle ook grensoverschrijdend te kunnen uitvoeren, zijn afspraken gemaakt over de onderlinge uitwisseling tussen lidstaten van administratieve data.⁸²

Een belangrijk onderdeel binnen de informatie-uitwisseling is het 'VAT Information Exchange System' (hierna: VIES).⁸³ Hierin staan de registratiegegevens van ondernemers, inclusief btw-identificatienummer en relevante aangiftegegevens voor de verscheidene lidstaten. De lijst-gegevens van ondernemers worden per aangiftetermijn ingevoerd in dit systeem, waardoor de lidstaat van de

⁷² Daarnaast zijn ook de datum van uitreiking van de factuur, het toegepaste btw-tarief en het te betalen bedrag aan belasting voorbeelden van factuurvereisten.

⁷³ Art. 34d Wet OB 1968

⁷⁴ Art. 12 Uitvoeringsbesluit Wet OB 1968

⁷⁵ HvJ EU, 27 september 2012, nr. C-587/10, (VSTRO), V-N 2012/53.17

⁷⁶ HvJ EU, 9 februari 2017, nr. C-21/16, (Euro Tyre), V-N 2017/9.23

⁷⁷ Art. 264 en Art. 265 Btw Richtlijn 2006; Art. 37a Wet OB

⁷⁸ Mobach, in: *Cursus Belastingrecht OB.2A.1.2.A.c1*

⁷⁹ Besluit Staatssecretaris van Financiën, 26 maart 2013, Stcrt. 2012, 26778; art. 25, 34, 35 en 35a Wet OB 1968

⁸⁰ Art. 1a Wet OB 1968

⁸¹ Vakstudie Omzetbelasting, art. 25 Wet OB 1968, Aant. 1.5, Wolters Kluwer; Van Hilten & van Kesteren 2014, p.496.

⁸² Verordening van 7 oktober 2010, nr. 904/2010, PbEU 2010, L 269

⁸³ Balli e.a., Fiscaal Memo BTW 2017/13.7.2

ICV de gegevens aan de ICL kunnen koppelen. Zodoende wordt nagestreefd matches te maken tussen leveringen en verwervingen, ook wel kruiscontrole genoemd, om te voorkomen dat in geen van de lidstaten uiteindelijk belasting geheven.⁸⁴ Dit is de eerste fase van het VIES. De tweede fase bestaat uit de mogelijkheid voor een lidstaat om een ICL te onderzoeken, bij het vermoeden van btw-fraude. In de derde en laatste fase kan een lidstaat aanvullende informatie vragen over intracommunautaire transacties. De opbouw van het fase systeem zorgt voor een telkens grotere bevoegdheid tot het verkrijgen van informatie over de transacties.⁸⁵

Verder is het VIES ook van groot belang voor ondernemers. Ondernemers worden namelijk in het geval van een ICL ook geacht het VIES te raadplegen, alvorens een levering te verrichten (zie onderdeel 2.3.5).⁸⁶

Sinds de verordening van 2003 is het voor niet-EU-ondernemers die belaste digitale diensten of radio- en televisieomroepdiensten in één of meerdere lidstaten aan EU-consumenten binnen de EU verrichten mogelijk om via een éénloketsysteem hun btw-verplichtingen, zoals identificatie, aangifte en btw-voldoening, elektronisch te doen.⁸⁷ Dit systeem, ook wel de VAT on E-services (hierna: VOES) genoemd, had als doel het vereenvoudigen van de administratieve lasten van niet-EU-ondernemers, zoals het voorkomen van registratie in alle lidstaten waar diensten worden verricht. Via een elektronisch portaal kan de ondernemer één btw-aangifte en voldoening doen voor de verrichte diensten in de gehele EU. Op basis van de verstrekte gegevens wordt het verschuldigde bedrag berekend en toegerekend aan de verschillende lidstaten waar de consumenten wonen waaraan diensten zijn verricht. Zo wordt gerealiseerd dat digitale diensten uiteindelijk naar het bestemmingslandbeginsel worden belast in de lidstaat van vestiging van de afnemende consument..

Als uitbreiding op dit systeem, en als extra controlemechanisme van belastingdiensten op de voldoening van btw op telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten, is de Mini-One-Stop-Shop (hierna: MOSS) geïntroduceerd in 2015. Dit online platform geeft zowel niet-EU-ondernemers als EU-ondernemers de mogelijkheid om btw-aangifte te doen in één EU-lidstaat voor alle digitale diensten verricht aan niet-ondernemers in de EU.⁸⁸ Het is een vereenvoudigingsmaatregel voor de administratieve lasten van ondernemers. Ondernemers die grensoverschrijdend opereren hebben namelijk sinds 2015 te maken met nieuwe plaats-van-dienst-bepalingen (zie onderdeel 2.3.7). Dit resulteert voor ondernemers in het in rekening moeten brengen van verschillende btw-tarieven in de verschillende lidstaten van hun afnemers.

Een ondernemer levert bij registratie voor de MOSS informatie aan over zijn onderneming aan het systeem. De MOSS werkt via een webpagina waar de btw op digitale diensten aan particulieren kan worden aangegeven via een aangifte in één EU-lidstaat. De lidstaat van vestiging en registratie slaat deze gegevens op in een database en deelt dit met de andere EU-lidstaten. Het gebruik van dit systeem zou voorkomen dat ondernemers zich in alle lidstaten van verrichting van belaste prestaties apart moeten registreren om btw-aangifte te doen.⁸⁹

Een ander gevolg van de verdere intensivering van btw-harmonisatie is dat een in een andere lidstaat gevestigde ondernemer een teruggaafverzoek kan doen voor in Nederland in rekening gebrachte

⁸⁴ Van Hilten & van Kesteren 2014, p.179.

⁸⁵ Wolf, MBB 2004/06

⁸⁶ EC, 2018: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=nl

⁸⁷ Richtlijn 2002/38/EG, 15 mei 2002

⁸⁸ Usta & Merckx, BTW-bulletin 2014/4

⁸⁹ Wolf, MBB 2004/06

omzetbelasting inzake aan Nederlandse ondernemers verrichte diensten of goederenleveringen.⁹⁰ Voorwaarde is dat in de andere lidstaat een belaste handeling wordt verricht die aftrek van voorbelasting rechtvaardigt.⁹¹ De teruggaaf kan binnen een beperkte termijn worden aangevraagd en zal na controle aan de ondernemer worden uitgekeerd (zie ook onderdeel 4.2.5.2)

Uiteindelijk is hierdoor een verrekeningsstelsel, het zogenaamde 'clearing systeem', in werking getreden, waarbij belastingdiensten de btw die is voldaan in de lidstaat van de grensoverschrijdende levering overmaken naar de lidstaat van aankomst van de goederen, via een 'clearing house'.⁹² Er is dus sprake van bilaterale afrekeningen.⁹³ Vanwege het feit dat de lidstaat van de leverancier in veel gevallen de btw int voor de lidstaat van de afnemer, is het van groot belang dat vertrouwen bestaat tussen de lidstaten en dat dit op goede wijze gebeurt.⁹⁴ Dit systeem zorgt ervoor dat grote bedragen worden overgeboekt tussen lidstaten.⁹⁵

⁹⁰ Art. 171 Btw Richtlijn 2006; Art. 32b Wet OB 1968

⁹¹ Art. 169 Btw Richtlijn 2006; Art. 32e Wet OB 1968

⁹² COM (2008) 109, p.6

⁹³ Beelen, BtwBrief 1998, nr. 8-9, p. 14-17

⁹⁴ Maessen, WFR 2007/473

⁹⁵ Terra & Wattel, 2011

Hoofdstuk 3: Problemen huidige btw-stelsel

3.1 Inleiding

Inmiddels 25 jaar na invoering van de huidige btw-richtlijn zijn slechts enkele materiële wijzigingen doorgevoerd, zoals de plaats-van-dienst-bepalingen uit 2010, terwijl het grootste deel van het stelsel uit 1993 nog in stand is.⁹⁶ In de tussentijd heeft de komst van internet sinds de jaren 90 grote veranderingen gebracht in het goederen- en dienstenverkeer, heeft de globalisering economieën en mensen dichterbij elkaar gebracht en hebben technologische ontwikkelingen goederentransport efficiënter en goedkoper gemaakt.⁹⁷ Het Europese btw-stelsel daarentegen heeft deze ontwikkelingen van de mondiale, digitale en mobiele economie nauwelijks bij kunnen houden. Zo worstelt de btw in de praktijk met nieuwe fenomenen als de digitale – en deeleconomie.⁹⁸

Daarnaast is het huidige btw-stelsel onderhevig aan fraudepraktijken. Volgens onderzoek in opdracht van de EC is de geschatte 'btw-kloof' tussen de verwachte en de daadwerkelijke geïnde btw-inkomsten in 2015 zo'n 150 miljard euro voor de gehele EU. Dit behelst 12% van de totale geschatte btw-opbrengsten; voor Nederland omvat dit nagenoeg 4 miljard euro. De btw-kloof omvat allerlei soorten niet-geïnde btw opbrengsten in een bepaalde periode. Dit gaat om fraude en belastingontwijking, maar ook om gevallen van betalingsproblemen, faillissementen, administratieve fouten en legale vormen van belastingbesparing.⁹⁹

In dit hoofdstuk wordt uitgewerkt wat de meest voorkomende problemen en uitdagingen zijn rondom de huidige btw-richtlijn in de huidige tijdsgeest.

3.2 Btw-fraude

3.2.1 Carrouselfraude

Carrouselfraude is een fraudevorm in de btw die is ontstaan door een grote weeffout in het Europese btw-stelsel, waarbij het neutraliteitsbeginsel (zie onderdeel 2.3.3) wordt geschonden.

De fraudevorm werkt als volgt: afnemer A koopt een partij goederen uit een andere lidstaat, waarbij de leverancier een ICL verricht tegen het nultarief. Afnemer A verkoopt de goederen vervolgens aan afnemer B in eigen land en brengt hierbij het aldaar geldende btw-tarief in rekening. De ontvangen btw door afnemer A van afnemer B wordt niet afgedragen aan de fiscus, wat maakt dat afnemer A zodoende de 'ploffer', de frauduleuze leverancier, is. De btw wordt vervolgens weggesluisd door afnemer A. Afnemer B trekt daarentegen wel de in rekening gebrachte btw af op aangifte. Vervolgens verkoopt afnemer B de goederen bijvoorbeeld weer terug aan de initiële leverancier van afnemer A, een ICL, waarmee de transactie weer is vrijgesteld van belasting. Daarmee is het rondje volbracht en kan dit eventueel herhaald worden tussen de betrokken partijen, als een carrousel die doordraait. Uiteindelijk is het verlies van de belastingdienst de niet afgedragen btw door afnemer A, maar de wel uitbetaalde aftrekbare voorbelasting aan afnemer B. Zie ook figuur 1 ter verduidelijking.

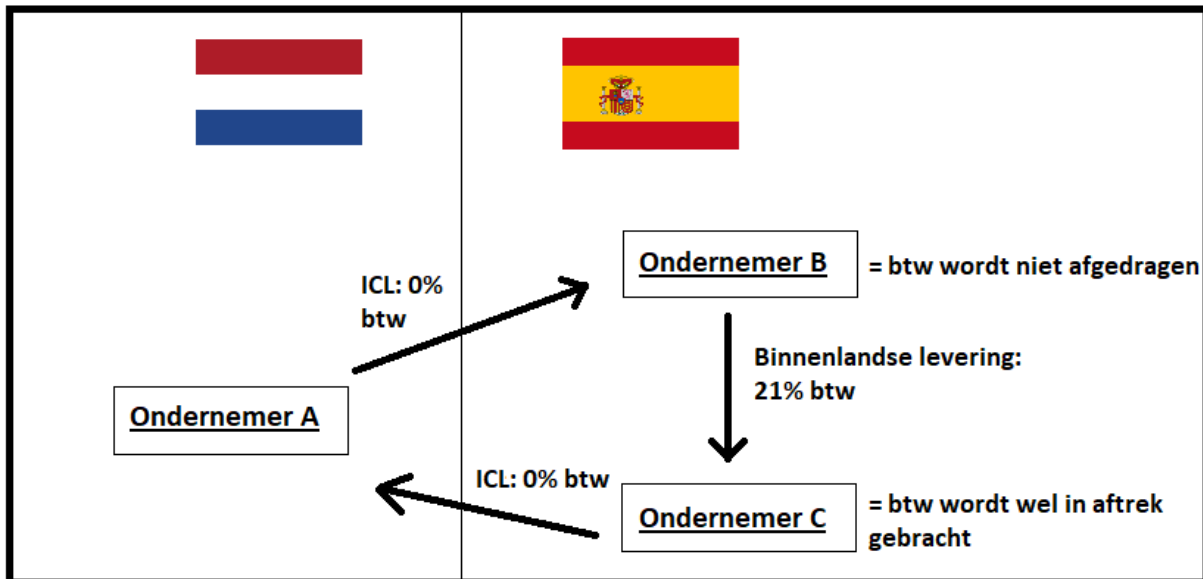
⁹⁶ Art. 402 Btw Richtlijn 2006; zie ook onderdeel 2.3.7

⁹⁷ COM (2016) 148, p. 3

⁹⁸ Zie bijvoorbeeld: Het Financieel Dagblad, 13 september 2017; V-N 2018/18.18; Sanders, BTW-bulletin 2017/4

⁹⁹ Studie en verslagen over de btw-kloof in de 28 lidstaten van de EU, CASE 2017:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf



Figuur 1: Carrouselfraude

Uit bovenstaand voorbeeld blijkt een eenvoudige vorm van carrouselfraude. Om moeilijker ontdekt te worden door belastingdiensten worden in internationaal verband complexere constructies met grotere aantallen bedrijven opgezet om tijd te rekken. Zo worden in sommige constructies zelfs bonafide bedrijven bij de carrouselfraude betrokken, terwijl zij daar zelf niet van op de hoogte zijn. Door middel van jurisprudentie van het HvJ EU is gepoogd deze 'niet-wetende' te beschermen tegen eventuele sancties op de ontdekte carrouselfraude, zoals weigering van aftrekrecht van voorbelasting. Zolang de ondernemer niet 'wist of behoorde te weten' dat de transactie waarvoor aftrek van voorbelasting wordt geclaimd onderdeel was van een carrousel van fraude, kan het aftrekrecht niet geweigerd worden (zie onderdeel 4.2.3).¹⁰⁰

Goederen die vaak gebruikt worden bij carrouselfraude, zijn vaak eenvoudig vervoerbaar en hebben een hoge waarde, zoals metalen, chips en ook immateriële goederen als emissierechten.¹⁰¹ Daarnaast vinden ook transacties plaats waarbij géén goederen worden vervoerd, de zogeheten schijntransacties. Hierbij wordt door middel van een schijnhandeling een overeenkomst tussen twee partijen gesloten waarvan beiden weten dat de overeenkomst niet rechtsgeldig is.¹⁰² Op deze manier proberen ondernemers aftrek van voorbelasting te krijgen, ondanks dat feitelijk geen goederen of diensten worden geleverd.

Een belangrijke ontstaansrede van deze carrouselfraude ligt in het feit dat de afdracht van btw door een leverancier niet gekoppeld is aan de aftrek van belasting bij zijn afnemer. Het niet ontvangen van btw door de fiscus betekent in beginsel niet dat de aftrek van voorbelasting bij de afnemer geweigerd wordt. Deze ontbrekende koppeling is een weeffout in het huidige btw-stelsel.¹⁰³ Daarnaast maakt het grensoverschrijdende aspect dat de carrouselfraude vaak pas laat wordt ontdekt en bestaan grote verschillen in de effectiviteit van bestrijding van de fraude door belastingdiensten in Europa. In Nederland gebeurt dat door een speciale afdeling van de FIOD-ECD. Een goed overkoepelend,

¹⁰⁰ HvJ EU 2 juni 2012, C-80/11 en C-142/11 (Mahagében en David); V-N 2012/41.17

¹⁰¹ Vervaeet & van den Oetelaar, BTW en internationaal zaken doen, 2015/3.6

¹⁰² Vakstudie 06 – Omzetbelasting, art. 3, Aant. 27, Wolters Kluwer

¹⁰³ Wolf, 2015

Europees reactiemechanisme ontbreekt nog en de grensoverschrijdende samenwerking die bestaat, ontbreekt aan efficiëntie. Dit maakt dat de carrouselfraude wijdverspreid is.¹⁰⁴

Uiteindelijk heeft de carrouselfraude een aantal schadelijke gevolgen. Zo zijn de Europese lidstaten gezamenlijk in 2015 voor 50 miljard euro aan btw-inkomsten misgelopen door carrouselfraude.¹⁰⁵ De impact van deze fraudevorm is anders dan bij andere fraudevormen, omdat de Europese belastingdiensten niet alleen belastinginkomsten mislopen, maar juist zelfs geld kwijt raken. Een groot deel van deze fraude wordt gepleegd door de georganiseerde misdaad, onder ander ter financiering van terroristische activiteiten.¹⁰⁶

Naast budgettaire gevolgen leidt carrouselfraude ook tot marktverstoring. Ploffers zullen de niet afgedragen btw zelf houden, waarmee ze vervolgens hun producten voor een lagere prijs op de markt kunnen brengen. Bonafide ondernemers zullen minder makkelijk hun producten tegen eenzelfde, lagere prijs kunnen aanbieden. Hierdoor ontstaat concurrentieverstoring, waarbij vooral bonafide ondernemers het onderspit zullen delven. Daarnaast kunnen bonafide ondernemers ongemerkt gebruikt worden in btw-fraude-constructies door fraudeurs. Dit kan leiden tot een kans op vervolging voor betrokkenheid bij btw-fraude wanneer deze bedrijven niet de kennis en middelen hebben om het tegendeel te bewijzen.¹⁰⁷

Tenslotte zorgt de wijdverbreidheid van carrouselfraude in Europa tot een verminderd vertrouwen van burgers en belastingplichtigen in het btw-stelsel. Het feit dat voor miljarden aan fraude gepleegd wordt en kan worden, ondermijnt het vertrouwen in Europa en in Europese instituties.¹⁰⁸

3.2.2 Andere fraudevormen

Naast carrouselfraude komen nog andere vormen van btw-fraude in het huidige btw-stelsel voor. Een voorbeeld hiervan is het aangeven van een lagere omzet dan daadwerkelijk gerealiseerd is door ondernemers. Dit gebeurt bijvoorbeeld veel in de landbouwsector, waar door middel van zwarte verkoop een deel van de omzet buiten de btw-heffing blijft.¹⁰⁹

Daarnaast is de vrijstellingsbepaling van invoer van kleine zendingen in de EU met een waarde van €22 of minder een populaire fraudevorm. Zo worden jaarlijks 150 miljoen van dit soort zendingen ingevoerd in de EU.¹¹⁰ Deze 22 euro is de verkoopprijs van de verzending, exclusief verzekerings- en vervoerskosten. Hierdoor kan bijvoorbeeld een product met een reële waarde van €100 verkocht worden voor €22, met als gevolg dat geen btw hoeft te worden afgedragen. Deze vrijstelling verstoort aldus het speelveld tussen EU-ondernemers en derde-land-ondernemers, aangezien EU-ondernemers wel btw in rekening moeten brengen. Ook is de externe neutraliteit (zie onderdeel 2.3.3) in het geding. Deze vrijstelling is een van de redenen dat Chinese webwinkels, als Alibaba en AliExpress, zo populair zijn in Nederland en andere lidstaten.¹¹¹ Dit heeft tot gevolg dat dit soort zendingen, als onderdeel van de zogenoemde e-commerce, niet belast worden en daarmee wordt het basisbeginsel van het belasten van het verbruik van goederen geschonden. Uiteindelijk leidt dit tot gederfde EU-btw-inkomsten van niet minder dan 5 miljard euro.¹¹²

¹⁰⁴ Europese Raad, 12627/13, 22 juli 2013

¹⁰⁵ Ernst & Young, 2015

¹⁰⁶ COM (2017) 566, ; Het Financieele Dagblad, 3 oktober 2017.

¹⁰⁷ Evers, Forfaitair 2006/163; Maessen, WFR 2007/473

¹⁰⁸ Jüncker, Staat van de Unie 2017

¹⁰⁹ Van der Hel-van Dijk & Griffioen, WFR 2015/1282

¹¹⁰ COM (2016) 148, p.6

¹¹¹ Het Financieele Dagblad, 11 april 2018

¹¹² COM (2016) 757, p.2

3.3 Nalevingskosten

De complexiteit en veelzijdigheid van regels van nationale - en Europese wetgeving maakt dat ondernemers steeds meer moeite hebben om aan alle verplichtingen uit de wetgeving te voldoen.¹¹³ Deze nalevingskosten bestaan uit alle kosten die gemaakt worden om aan de wetgeving te voldoen, zoals het inhuren van de benodigde kennis over het complexe btw-systeem en ICT- en administratiekosten. Gemiddeld genomen behelzen de nalevingskosten voor bedrijven tussen de 2% en 8% van de geïnde btw. Daarmee is dit vooral voor kleine bedrijven een aanzienlijke kostenpost.¹¹⁴

Daarnaast wordt de gepercipieerde lastendruk voor ondernemers als erg hoog ervaren. Ondernemers hebben vaak foute veronderstellingen over wat de regels wel of niet inhouden en over de hoeveelheid aan gestelde verplichtingen. Ook veranderingen in regelgeving kunnen leiden tot verwarring en een negatief beeld over de totale lastendruk voor ondernemers.¹¹⁵ Daarnaast is het effect van vereenvoudiging van regels niet altijd merkbaar in de praktijk voor ondernemers.¹¹⁶

Een voorbeeld van deze nalevingskosten is allereerst de lijst-verplichting voor intracommunautaire transacties, waarbij ondernemers de btw-identificatienummers van alle afnemers moeten opvragen, verifiëren en maandelijks moeten aanleveren bij de Belastingdienst.

Ten tweede zijn ondernemers die B2C-diensten verrichten, zoals in de e-commerce, genoodzaakt zich te registreren in alle lidstaten waar hun aannemers zich gevestigd hebben. In elke afzonderlijke lidstaat moet dan ook apart aangifte gedaan worden. Onderzoek in opdracht van de EC wijst uit dat elke ondernemer die dit soort digitale diensten verricht voor 8000 euro per lidstaat aan extra nalevingskosten op zijn bordje krijgt.¹¹⁷ Daarmee is dit een van de grootste obstakels van btw-verplichtingen voor ondernemers.¹¹⁸

Tenslotte lopen ondernemers die grensoverschrijdend handelen en hun voorraad van het land van vestiging naar een pakhuis in een andere lidstaat willen brengen voor bedrijfsdoeleinden tegen een muur van administratie.¹¹⁹ Zo wordt deze overbrenging als een fictieve ICL aangemerkt. In feite vindt geen levering plaats, aangezien het economisch en juridisch eigendom bij diezelfde ondernemer blijft. Hiermee wordt getracht administratief controle uit te oefenen op de goederenstromen in de EU. De nalevingskosten voor ondernemers worden hier echter wel mee verhoogd.

Bij het invoeren van regels maken overheden een afweging in hoeverre een regel leidt tot het dienen van het algemeen belang door het bestrijden van marktfalen met regelgeving en het creëren van een eenvoudig, eerlijk en efficiënt systeem.¹²⁰ Teveel overheidsregulering kan verstikking van de bedrijfsvoering en innovatie van ondernemers veroorzaken, vooral bij kleine – en startende ondernemers, en vervolgens een afzwakking van de economische groei betekenen. Ook leidt regeldruk dan tot hoge nalevingskosten voor veel bedrijven.¹²¹ Binnen het btw-stelsel raakt deze afweging de eventuele schending van de inwendige neutraliteit voor bedrijven (zie onderdeel 2.3.3).

¹¹³ COM (2016) 148, p.3

¹¹⁴ COM (2016) 148, p.3 ; COM (2018) 21, p.1

¹¹⁵ Pronk, WFR 2001/1395

¹¹⁶ Vergeer, 2017. onderdeel. 6.1

¹¹⁷ COM (2016) 148, p.5

¹¹⁸ Sanders, BTW-bulletin 2017/4

¹¹⁹ Mobach, in: Cursus Belastingrecht OB.2A.1.2.B

¹²⁰ Vergeer, 2017. onderdeel. 4.2.3

¹²¹ Vergeer, 2017. onderdeel. 2.1.2

3.4 Concurrentieverstoring

Concurrentieverstoringen vormen ook een probleem binnen het huidige btw-stelsel. Op een aantal gebieden binnen het btw-stelsel komen concurrentieverstoringen voor, waarbij verschillen in de behandeling van en tussen ondernemers ontstaan. Zulke verstoringen leiden tot een schending van de uitwendige neutraliteit (zie onderdeel 2.3.3).

Zo leidt de vrijstelling van btw voor kleine zendingen (zie onderdeel 3.2.2) tot een verschillende fiscale behandeling van EU-ondernemers en niet-EU-ondernemers. EU-ondernemers dienen wel btw in rekening te brengen aan hun afnemers en hebben daarmee een concurrentienadeel ten opzichte van ondernemers uit derde landen die opereren in dezelfde sector. Een ander voorbeeld is de verschillende behandeling in het btw-tarief op boeken (6%) en e-boeken (21%), waarbij aanbieders van de fysieke exemplaren een duidelijk prijsvoordeel hebben.¹²² Daarnaast geldt een concurrentienadeel voor MKB-ondernemers die grensoverschrijdend opereren ten opzichte van kleine ondernemers die enkel nationaal opereren. Elke lidstaat regelt namelijk zelf zijn vereenvoudiging van regelgeving voor kleine ondernemers. Ondernemers die grensoverschrijdend handelen kunnen alleen van deze regeling gebruik maken in land van vestiging, maar niet in alle andere lidstaten waar handel wordt gedreven.

Het concurrentievoordeel dat kleine ondernemers, die vallen onder de KOR (zie onderdeel 2.3.8), door middel van degressieve vermindering of een belastingvrijstelling krijgen ten opzichte van grotere ondernemers, kan als te verwaarlozen worden geacht.¹²³

Concurrentieverstoring volgt daarnaast uit de btw-structuur (zie onderdeel 2.3.4) in de huidige btw-richtlijn. Verschillen in btw-tarieven tussen lidstaten ontstaan doordat alle lidstaten hun eigen prioriteiten hebben met betrekking tot de toepassing van verlaagde tarieven op diverse productgroepen. Lidstaten hebben tot op zekere hoogte eigen mogelijkheden om btw-tarieven vast te stellen. Zo valt bijvoorbeeld voedsel in Nederland onder het verlaagde btw-tarief, terwijl hier in het Verenigd Koninkrijk een btw-vrijstelling voor geldt.¹²⁴

Dit leidt ertoe dat bedrijven die B2C-diensten verrichten en daarbij het btw-tarief van het land van vestiging in rekening moeten brengen ervoor kunnen kiezen om zich in een land te vestigen waar het btw-tarief het laagst is. Hierdoor kan een concurrentievoordeel ontstaan op bedrijven die gevestigd zijn in landen met een hoger btw-tarief en die in dezelfde dienstenbranche werkzaam zijn.¹²⁵

¹²² Het Financieele Dagblad, 25 mei 2018

¹²³ Vakstudie OB, art. 25 Wet OB 1968, Aant. 1.4.5, Wolters Kluwer

¹²⁴ Tabel 1 Wet OB 1968; <https://www.gov.uk/vat-rates>

¹²⁵ COM (2018) 20, p.3

3.5 Uitvoeringsproblemen belastingdiensten

Wetgeving op nationaal- en Europees niveau geeft belastingdiensten meer mogelijkheden om een juist bedrag aan belasting vast te stellen bij ondernemers, om fraude te voorkomen en te signaleren en om uiteindelijk de heffing van het verbruik van goederen en diensten mogelijk te maken. Door allerlei administratieve bepalingen (zie onderdeel 2.4.1) krijgen belastingdiensten constant een enorme hoeveelheid aan data binnen. Dit bestaat bijvoorbeeld uit de btw-registratie van ondernemers en uit terugaafverzoeken van buitenlandse ondernemers. Dit zijn kenmerkende en noodzakelijke administratiebepalingen om een goede werking van het btw-stelsel te waarborgen.¹²⁶

Toch zorgt alle data ook voor uitdagingen bij belastingdiensten. Enerzijds betekent het hebben van veel data dat een completer beeld van de situatie van ondernemers kan worden geschetst, anderzijds moeten belastingdiensten wel de middelen hebben om dit ook uit te voeren. Gekwalificeerde werknemers en goed functionerende en hedendaagse ICT-systemen zijn hiervoor erg belangrijk en noodzakelijk om de massastromen aan data te verwerken.¹²⁷ Anders kan meer data alleen maar zorgen voor een troebeler beeld van de situatie, in plaats van dat het verhelderend is.

Belastingdiensten in de EU creëren allen hun eigen procedures om deze data te verwerken en fraude op te sporen.¹²⁸ Door intracommunautaire transacties zijn ook gezamenlijke procedures voor de lidstaten nodig. Hierdoor is een stelsel van informatie-uitwisseling ontstaan, waarbij lidstaten in situaties van grensoverschrijdende handelingen informatie uitwisselen, op verzoek of zonder voorafgaand verzoek. Zo is het VIES (zie onderdeel 2.4.2) ontstaan voor de btw. Lidstaten proberen door gemeenschappelijke informatie-uitwisseling matches te maken tussen ondernemers die een ICL en een ICV verrichten.¹²⁹

Toch blijkt het VIES niet perfect, daar niet altijd de juiste en complete gegevens van ondernemers door alle lidstaten worden ingevoerd. Zo wordt de informatievoorziening als de actualiteit en tijdige intrekking van btw-identificatienummers van elf lidstaten als problematisch hervonden. Daarmee is de kwaliteit van de ingevoerde informatie over het algemeen niet optimaal.¹³⁰ Een oorzaak hiervan is dat sommige lidstaten, als Spanje en Duitsland, naast dit VIES een eigen systeem gebruiken. Een dubbel systeem zorgt voor inefficiëntie en schaadt ook het vertrouwen van lidstaten onderling die wel enkel het VIES als leidend systeem gebruiken.¹³¹ Ook komen gecoördineerde controles van twee of meer lidstaten samen van de belastingschuld van één of meer verbonden ondernemers sporadisch voor.¹³² Verder blijkt dat lidstaten de informatie die op verzoek wordt uitgewisseld vaak vrij laat versturen. Zo kwam ruim 41% van de informatie op verzoek later dan de gestelde termijn van 3 maanden. Tenslotte bestaat volgens de Europese Rekenkamer geen echt onderzoek op EU-niveau over de doeltreffendheid van het VIES. Dit maakt evaluatie van het systeem lastig.¹³³

Naast de nationale belastingdiensten bestaat op EU-niveau de organisatie Eurofisc die op verschillende werkerreinen vroegtijdig gerichte informatie kan uitwisselen over mogelijke frauduleuze ondernemingen en transacties. Wanneer een lidstaat een onderneming als frauduleus heeft aangemerkt, wordt deze informatie via Eurofisc naar de andere lidstaten verzonden, zodat zij kunnen

¹²⁶ Ministerie van Financiën, Fiche 7, 2018

¹²⁷ Het Financieele Dagblad, 7 januari 2018

¹²⁸ Zie bijvoorbeeld voor Nederland: Algemene Rekenkamer, Opvolging aanbevelingen Intracommunautaire btw-fraude (peilmoment augustus 2017)

¹²⁹ COM (2016) 168, p.7

¹³⁰ Europese Rekenkamer, 2015, p.23 & 24

¹³¹ HvJ EU, 9 februari 2017, nr. C-21/16, (Euro Tyre), V-N 2017/9.23

¹³² Europese Rekenkamer, 2015, p.25

¹³³ Europese Rekenkamer, 2015, p.22

worden geïdentificeerd, gecontroleerd en eventueel uit het register worden geschrapt. Toch blijkt Eurofisc nog niet efficiënt genoeg. Zo is de frequentie van de uitwisseling niet hoog genoeg en te traag, de gegevens niet voldoende doelgericht en gebruikersvriendelijk. Daarnaast nemen niet alle lidstaten deel aan de Eurofisc-werkterreinen.¹³⁴

3.6 Overige uitdagingen huidige btw-stelsel

Met de toegenomen digitalisering en verder technologische vooruitgang zijn ook nieuwe verdienmodellen en concepten ontwikkeld door ondernemers. Voorbeelden zijn verdienmodellen op basis van een lidmaatschapsmodel, advertentiemodel en technologieën als blockchain en cryptovaluta. Het ontstaan van dit soort nieuwe platforms zijn ontwikkelingen die leiden tot innovatie en economische groei.¹³⁵

Tegenwoordig zijn de grootste bedrijven in de wereld bijna allen digitaal, iets dat een decennium geleden nog geheel anders was. Dit zorgt voor een uitdaging voor de btw-heffing op (digitale) diensten van deze bedrijven. De huidige btw-regels zijn immers nooit ontworpen voor bedrijven die wereldwijd en online opereren.¹³⁶ Daarnaast heeft de vergaande digitalisering of robotisering grote gevolgen voor de totale belastingmix; de productiefactor arbeid verkleint namelijk.¹³⁷

Een groot onderdeel van de digitale economie bestaat uit de deeleconomie. Hierbij gebruiken consumenten en ondernemers digitale platforms om hun diensten en goederen aan te bieden of zelf te kopen. Zo kunnen mensen via Airbnb hun huis verhuren of via Uber hun chauffeursdiensten aanbieden. Voor veel van deze platforms bestaat nog geen juridisch kader. Zo is de vraag of Airbnb zelf als bemiddelaar tussen vraag en aanbod fungeert of als werkgever van de aanbieder. Door het ontbreken van duidelijke fiscale regels voor de digitale economie bestaat geen gelijk speelveld tussen de traditionele bedrijven en de nieuwe digitale bedrijven, zoals bij een traditioneel hotel en Airbnb. Zo is het gemiddelde effectieve belastingtarief van digitale bedrijven momenteel de helft van dat van traditionele bedrijven in de EU.¹³⁸

Kortom, op Europees gebied ontbreekt duurzame, fiscale wetgeving om economische groei te bevorderen en eerlijke belasting van de activiteiten van digitale bedrijven te realiseren.

¹³⁴ Europese Rekenkamer, 2015, p.26

¹³⁵ Rathenau Instituut, 2017

¹³⁶ COM (2017) 566, p.5

¹³⁷ Staatssecretaris van Financiën, Fiscale Beleidsagenda 2018, p.21

¹³⁸ V-N 2018/18.18

Hoofdstuk 4: Reeds genomen maatregelen

4.1 Inleiding

De problemen als beschreven in hoofdstuk 3 spelen al geruime tijd; al in de jaren 80 van de vorige eeuw werd melding gemaakt van de eerste vorm van carrouselfraude.¹³⁹ In de loop der jaren heeft de EC diverse voorstellen voor wijzigingen in het btw-stelsel geopperd en kunnen omzetten in wetgeving. Het wisselende politieke sentiment voor nieuwe wetgeving en verdergaande samenwerking tussen lidstaten maakte het soms lastig om nieuwe Europese wetgeving vorm te geven.

In dit hoofdstuk wordt beschreven welke maatregelen op Europees niveau zijn genomen en welke maatregelen lidstaten in de jaren na de grote richtlijnwijziging van 2006 hebben ingevoerd.

4.2. Reeds genomen maatregelen op Europees niveau

4.2.1 Verleggingsregeling

Een van de geïntroduceerde, wettelijke maatregelen door de EC is de verleggingsregeling.¹⁴⁰ De verleggingsregeling houdt in dat wanneer een buitenlandse leverancier in een andere lidstaat een levering of dienst verricht, hij de btw-afdracht verlegt naar zijn afnemer in die lidstaat. De leverancier berekent geen btw aan zijn afnemer op de factuur, maar vermeldt dat de btw-voldoening is verlegd. De afnemer zal, als ondernemer zijnde, vervolgens de btw namens de leverancier aangeven op aangifte. Dit gaat gelijktijdig met de aftrek van voorbelasting op dezelfde dienst of levering. Zodoende rust zowel de voldoening van de btw als de aftrek van de voorbelasting op de schouders van de afnemer. Hiermee wordt het risico dat de leverancier de btw op aangifte niet afdraagt gereduceerd en wordt btw-fraude voorkomen op bepaalde goederen en diensten.

Daarnaast geldt de verleggingsregeling per 1 januari 2005 verplicht voor de levering en transport van gas en elektriciteit.¹⁴¹ Voor dit soort leveringen is verlegging van btw geregeld door wijziging van de plaats-van-levering-bepaling, waarbij de levering belast is in de lidstaat waar het meeste verbruik plaatsvindt. De btw wordt verplicht verlegd in situaties waarin de leverancier niet gevestigd is in de lidstaat van de afnemer; de afnemer is dan verplicht de btw op aangifte te voldoen.¹⁴² Sinds 2008 geldt deze bepaling ook voor warmte of koude geleverd via warmte- of koudenetten.¹⁴³

In het jaar 2010 hebben grote wijzigingen in de standaard plaats-van-dienst bepalingen bij grensoverschrijdende dienstverrichtingen, de zogenoemde B2B-diensten (zie ook onderdeel 2.3.7), ervoor gezorgd dat in het geval een leverancier in een andere lidstaat een dienst verricht aan een ondernemer de btw verlegd wordt, mits de leverancier niet gevestigd is in die lidstaat.

Daarnaast kent de btw-richtlijn sinds 2010, en uitgebreid in 2013, een Europese, facultatieve en tijdelijke verleggingsregeling voor bepaalde fraudegevoelige leveringen en diensten, waaronder chips, mobiele telefoons en ruwe- en half afgewerkte metalen.¹⁴⁴ Ook valt het emissierecht onder deze verleggingsregeling. Een emissierecht is een door de overheid verstrekt en overdraagbaar recht op de uitstoot van één ton broeikasgassen in een bepaalde periode. Rond het jaar 2009 was het emissierecht een populair carrouselfraudeobject in de grensoverschrijdende dienstverlening (zie

¹³⁹ Staes & Buedts, 2011

¹⁴⁰ Art. 193 Btw Richtlijn 2006; Art. 12 Wet OB 1968

¹⁴¹ Richtlijn 2003/92/EG, 7 oktober 2003

¹⁴² Art. 38 & Art. 39 Btw Richtlijn 2006

¹⁴³ Richtlijn 2008/8/EG, 12 februari 2008

¹⁴⁴ Richtlijn 2010/23/EU, 16 maart 2010; Richtlijn 2013/43/EU, 22 juli 2013

onderdeel 3.2.1). De fraude heeft in de periode 2008/2009 ongeveer 5 miljard euro gekost.¹⁴⁵ Doordat lidstaten als Nederland en Duitsland binnen korte tijd na het ontdekken van de fraudevorm een verleggingsregeling introduceerden voor de emissierechten, ondanks het feit dat de btw-richtlijn toen geen juridische basis bood voor zo een ingestelde verleggingsregeling, kon een groter verlies door de btw-fraude in die lidstaten worden voorkomen.¹⁴⁶ Sinds 2013 kunnen lidstaten dus kiezen voor een verleggingsregeling voor het emissierecht wat maakt dat de carrouselfraude met emissierechten in veel lidstaten grotendeels is verdwenen.

Echter, de verleggingsregeling geldt niet voor alle goederen en diensten. Zo zijn intracommunautaire goederen transacties uitgezonderd van verlegging.¹⁴⁷ Dit omdat de systematiek van de intracommunautaire transactie (zie onderdeel 2.3.5) al zorgt dat de verwerver van een goed de belastingschuldige is. Daardoor hoeft de ICL niet te worden opgenomen onder de verleggingsregeling. Daarnaast is verlegging vanzelfsprekend niet mogelijk bij een levering of verrichting van een dienst aan een particulier, zoals bij een B2C-dienst (zie onderdeel 2.3.7), aangezien een particulier geen btw-ondernemer is.

Daarentegen is een verplichte verleggingsregeling wel ingevoerd voor de zogenoemde vereenvoudigde ABC-levering (zie onderdeel 2.3.5).¹⁴⁸ In dat geval geldt onder voorwaarden een verplichte verlegging van btw naar ondernemer C door ondernemer B. Ondernemer A levert de goederen aan ondernemer B en ondernemer B vervolgens aan ondernemer C. De goederen worden wel in één keer vervoerd naar de lidstaat van bestemming, waardoor ondernemer B normaliter een ICV verricht in de lidstaat van bestemming, aldus niet de lidstaat van vestiging. Door de vereenvoudigde ABC-levering hoeft ondernemer B zich niet meer te registreren in de lidstaat van ondernemer C en is sprake van een vereenvoudiging van administratieve handelingen. Ondernemer B verlegt de btw naar ondernemer C die uiteindelijk verantwoordelijk is voor de juiste btw-voldoening in eigen lidstaat.

Met deze regeling wordt de eerst levering als een ICL gezien, en wordt de tweede levering als 'lokale' levering gezien.¹⁴⁹ Zie onderstaande figuur ter verduidelijking van de verleggingsregeling bij een ABC-levering.

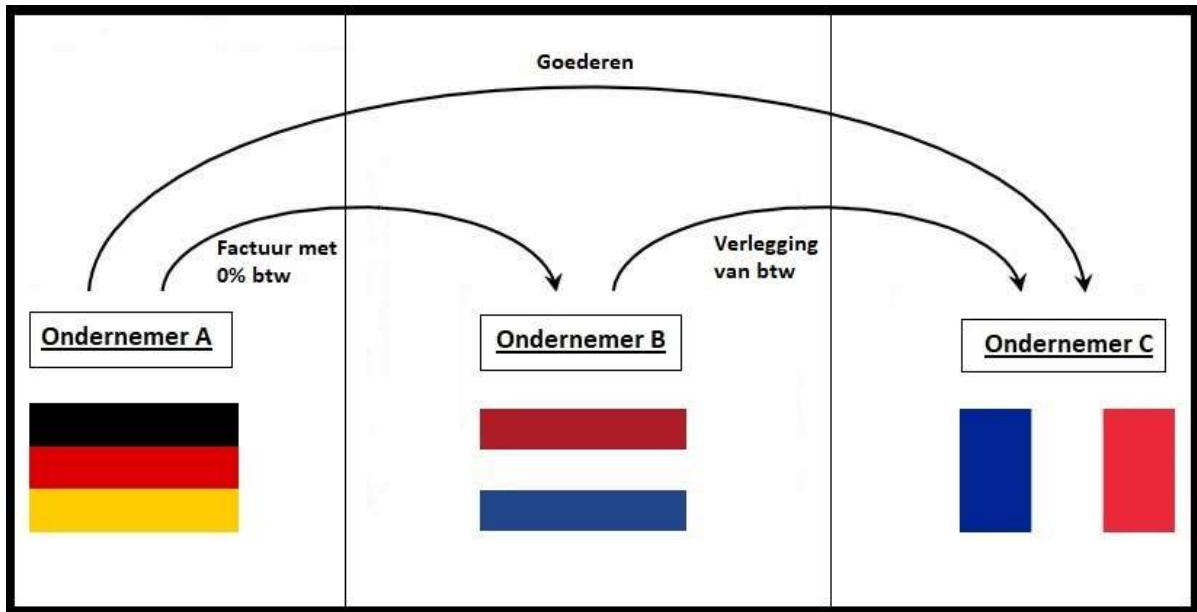
¹⁴⁵ Europol, 9 december 2010

¹⁴⁶ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, Stcrt. 2009, 10843; Van der Hel-van Dijk & Griffioen, WFR 2015/1282

¹⁴⁷ Art. 200 Btw Richtlijn 2006; Art. 12.3 Wet OB 1968; Art. 17f Wet OB 1968

¹⁴⁸ Art. 197 Btw Richtlijn 2006; Art. 12.3 Wet OB 1968

¹⁴⁹ Vakstudie 06 – Omzetbelasting, Art. 12 Wet OB 1968, Aant. 23, Wolters Kluwer; HvJ EG, 6 april 2006, C-245/04 (EMAG), V-N 2006/21.18



Figuur 2: Verlegging van btw bij een vereenvoudigde ABC-levering

4.2.2 Snelle reactie mechanisme

Toen Nederland in 2009 de verleggingsregeling introduceerde tegen de btw-fraude met onder andere het emissierecht, was daar eigenlijk geen juridische basis voor.¹⁵⁰ In het geval van plotse en grootschalige belastingfraude die leidde tot een aanzienlijke derving van belastingsinkomsten en een negatieve invloed had op de concurrentie binnen de interne markt, kon een lidstaat een plan tot invoering van een tegenmaatregel indienen bij de EC ter goedkeuring, het zogenoemde derogatieproces. Vaak duurde het erg lang voordat de EC een besluit over de maatregel had genomen en zodoende kregen fraudepraktijken lange tijd ruim baan in een lidstaat. Daarom heeft de Europese Raad in 2013 een richtlijnwijziging aangenomen die het mogelijk maakt voor lidstaten om sneller een tegenmaatregel in te voeren, het zogenoemde snelle reactie mechanisme.¹⁵¹

Het snelle reactie mechanisme houdt in dat wanneer plotse en grootschalige belastingfraude in een lidstaat opkomt, een lidstaat een optie heeft om gedurende een korte periode de verleggingsregeling (zie onderdeel 4.2.1) toe te passen in een bepaalde sector, na mededeling aan de EC.¹⁵² De maatregel is van tijdelijke aard en geen langetermijnoplossing.

Vervolgens zal de EC binnen korte tijd beoordelen of de toepassing van de maatregel in verhouding staat tot de ervaren problemen in de lidstaat, aan de hand van verstrekte informatie door de desbetreffende lidstaat.¹⁵³ Zo oordeelde de EC dat Hongarije de verleggingsregeling niet mocht toepassen op leveringen van suiker in hoeveelheden van meer dan 200 kg.¹⁵⁴ De maatregel stond volgens de EC namelijk niet in verhouding tot de grootte van de fraude op het totaal van de btw-kloof in 2011 in Hongarije, namelijk 0,291 %.¹⁵⁵ Daarnaast werd betoogd dat eerder sprake was van structurele tekortkomingen in het toezicht door de belastingdienst van Hongarije en dat moest worden gewerkt aan efficiëntere controle. De verleggingsregeling voor leveringen van suiker was niet

¹⁵⁰ Van der Hel-van Dijk & Griffioen, WFR 2015/1282

¹⁵¹ Richtlijn 2013/42/EU, 22 juli 2013

¹⁵² Art. 199 & Art. 395 Btw Richtlijn 2006; Richtlijn 2013/42/EU, 22 juli 2013

¹⁵³ Art. 199 & Art. 395 Btw Richtlijn 2006

¹⁵⁴ COM (2014) 229

¹⁵⁵ COM (2014) 229, p.4

de geschikte oplossing tegen de fraude, aldus de EC. Eenzelfde mededeling deed de EC bij het verzoek tot invoering van de verleggingsregeling bij fraude met binnenlandse leveringen van consumentenelektronica en elektrische huishoudelijke apparaten in Letland. Ook hier meende de EC dat controlemaatregelen door de lokale belastingdienst een passendere oplossing boden.¹⁵⁶

Met deze mededelingen wordt duidelijk dat de EC alleen in bijzondere situaties, beperkt en proportioneel toestemming geeft voor een verleggingsregeling.¹⁵⁷

4.2.3 Weigering van aftrek voorbelasting, vrijstelling of teruggaaf van btw

Ondernemers die belaste leveringen of diensten verrichten, hebben in beginsel recht op aftrek van voorbelasting op die belaste prestaties.¹⁵⁸ Het recht op aftrek van voorbelasting is een essentieel onderdeel in het btw-stelsel om de neutraliteit te waarborgen (zie onderdeel 2.3.3). Er zijn drie voorwaarden voor aftrek van voorbelasting van ingekochte goederen en diensten. Zo moeten de goederen en diensten voor btw-belaste handelingen worden gebruikt, moeten de goederen en diensten daadwerkelijk worden ontvangen en moet een factuur worden ontvangen die voldoet aan de gestelde factuureisen (zie onderdeel 2.4.1).¹⁵⁹ De aftrek van voorbelasting heeft een Europese werking, aangezien de btw-richtlijn bepaalt dat ook aftrek verleend moet worden door een lidstaat voor prestaties die in het buitenland plaatsvinden en die, wanneer zij in eigen lidstaat waren verricht, recht zouden geven op aftrek van voorbelasting.¹⁶⁰ Daarnaast bepaalt de btw-richtlijn dat in het buitenland gevestigde ondernemers die geen prestaties in een andere lidstaat verrichten, maar daar wel voorbelasting betalen, recht op teruggaaf van belasting hebben (zie ook onderdeel 4.2.5.2).¹⁶¹

Het HvJ EU heeft daarnaast reeds enkele malen geoordeeld dat de aftrek van voorbelasting een belangrijk element is van het btw-stelsel, dat niet bij voorbaat geweigerd kan worden.¹⁶² Toch bestaan ook situaties waarbij op dit gegeven een uitzondering mag worden gemaakt. Zo heeft het HvJ EU uitsluitel gegeven over de invulling van het begrip 'economische activiteit' inzake participatie van een ondernemer in een keten van fraude, het begrip 'wist of behoorde te weten' en het begrip 'levering'. Allen belangrijke begrippen voor het bepalen of aan de voorwaarden van het recht of aftrek van voorbelasting wordt voldaan.

In een aantal gevoegde zaken van het HvJ EU in 2006 is bepaald dat, indien een ondernemer onbewust onderdeel is geweest van een door derden opgezet fraudesysteem, de handeling van die ondernemer op zichzelf moet worden beoordeeld of sprake is van een economische activiteit. Als in dat fraudesysteem een andere ondernemer carrouselfraude pleegt als 'ploffer' (zie onderdeel 3.2.1), dan betekent dat niet dat de bonafide ondernemer geen economische activiteit meer heeft. Daarmee kan die ondernemer niet het recht of aftrek van voorbelasting worden ontnomen.¹⁶³

Verder is bepaald dat een ondernemer in een handelsketen in zijn aftrekrecht beperkt kan worden wanneer hij 'wist of behoorde te weten' dat de btw niet of onvolledig is voldaan door een andere ondernemer in de handelsketen bij verhandeling van bepaalde risicogoederen.¹⁶⁴ Dit gaat

¹⁵⁶ COM (2018) 15

¹⁵⁷ Van der Hel-van Dijk & Griffioen, WFR 2015/1282

¹⁵⁸ Art. 167 t/m art. 192 Btw Richtlijn 2006; Art. 2 en Art. 15 Wet OB 1968

¹⁵⁹ Art. 15 Wet OB 1968

¹⁶⁰ Art. 169 Btw Richtlijn 2006

¹⁶¹ Art. 171 Btw Richtlijn 2006

¹⁶² Zie onder andere, HvJ EU, 16 februari 2012, C-594/10, (Van Laarhoven)

¹⁶³ HvJ EG, 12 januari 2006, nrs. C-354/03, C-355/03 en C-484/03, (Optigen, Fulcrum Electronics en Bond House Systems); Art. 9 Btw Richtlijn 2006

¹⁶⁴ HvJ EG, 6 juli 2006, C-439/04 en C-440/04, (Axel Kittel/Recolta Recycling BVBA), V-N 2006/42.13; Stb. 2001, 643, 14 december 2001

bijvoorbeeld om landvoertuigen en computerapparatuur.¹⁶⁵ Hiermee kunnen lidstaten in gevallen van fraude of misbruik de aftrek van voorbelasting weigeren. Dit kan ondanks het feit dat de fraude in een andere lidstaat is gepleegd.¹⁶⁶

Ook is een zogenoemde wetenschapsfictie vastgesteld dat, in het geval een ondernemer voordeel heeft behaald bij het niet of niet volledig betalen van de verschuldigde btw door een andere ondernemer in de handelsketen, geacht wordt dat de ondernemer wist dat sprake was van fraude.¹⁶⁷ Hierbij kunnen lage verkoopprijzen, onderhandse contante betalingen of afzonderlijke betalingen als voorbeelden van voordelen worden aangemerkt.¹⁶⁸ Verder leidt het criterium 'behoorde te weten' tot een onderzoeksplicht voor ondernemers. Van ondernemers mag worden verwacht dat zij met grote zorgvuldigheid hun handelspartners uitzoeken, zoals in het geval van onbekende leveranciers, ongebruikelijke hoeveelheden goederen, ongebruikelijk lage verkoopprijzen of ongebruikelijke leveringsvoorwaarden.¹⁶⁹ Wat als ongebruikelijk wordt gezien, is een open norm, die steeds verder door jurisprudentie van het HvJ EU en de HR wordt ingevuld.

De bewijslast ligt in eerste instantie bij de Belastingdienst.¹⁷⁰ De Hoge Raad bepaalde eerder dit jaar dat de Belastingdienst aan een aantal voorwaarden moet voldoen om succesvol aan te tonen dat een belastingplichtige wist of behoorde te weten dat hij deelnam aan btw-fraude.¹⁷¹ Zo moet aangetoond worden dat de belastingplichtige wist welke plaats hij innam in de keten van leveringen, in welke schakels van deze keten de btw-fraude werd gepleegd, wat de omvang van deze fraude was en op welke gronden geoordeeld moet worden dat de ondernemer wist of had moeten weten dat in deze keten btw-fraude plaatsvond. Met deze voorwaarden is de bewijslast voor de Belastingdienst aanzienlijk toegenomen.

Ook is in nationale jurisprudentie aangegeven dat het niet daadwerkelijk plaatsvinden van een levering, zoals bij de zogenaamde schijnhandeling, het recht op aftrek geweigerd mag worden.¹⁷² Het feit dat een levering als enkel oogmerk het opleveren van een belastingvoordeel heeft, is in eerste instantie niet van belang voor het recht op aftrek. De vraag is namelijk of sprake is van fraude of misbruik.¹⁷³

Tenslotte bepaalde het HvJ EU dat lidstaten bij het vaststellen van beleid omtrent de weigering van aftrek van voorbelasting in hun nationale wetgeving rekening moeten houden met de algemene rechtsbeginselen, met name het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel.¹⁷⁴ Dit betekent dat de overheid precies moet formuleren wat van burgers wordt verwacht en dat de regeling in verhouding moet staan tot het beoogde doel.

4.2.4 Hoofdelijke aansprakelijkheid

Een ander middel in de strijd tegen de carousel-fraude binnen het btw-stelsel is al geruime tijd in werking, namelijk de hoofdelijke aansprakelijkheidsregeling.¹⁷⁵ De bepalingen omtrent de hoofdelijke

¹⁶⁵ Art. 40a Uitv. Reg. IW 1990

¹⁶⁶ HvJ EU, 18 december 2014, C-131/13, (Italmoda), V-N 2015/4.18

¹⁶⁷ Art. 42c lid 2 IW 1990

¹⁶⁸ Vakstudie 10 – Invorderingswet, Art. 42c IW, Aant. 3, Wolters Kluwer

¹⁶⁹ Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 5

¹⁷⁰ Zie bijvoorbeeld: HvJ EU, 27 juni 2018, nr. C-459/17, (SGI en Valérie SNC), V-N Vandaag 2018/1358

¹⁷¹ HR, 10 januari 2018, nr. 16/06245, V-N 2018/8.15; HR, 6 april 2018, nr. 16/01157, V-N 2018/20.9

¹⁷² HR, 6 maart 1991, nr. 25 009, BNB 1992/219

¹⁷³ HvJ EG, 21 februari 2006, C-255/02, (*Halifax*) BNB 2006/170; HvJ EG 21 februari 2006, C-223/03, (*Huddersfield*), BNB 2006/171

¹⁷⁴ HvJ EG, 11 mei 2006, C-384/04, (*Federation of Technological Industries*), V-N 2006/27.14

¹⁷⁵ Bijvoorbeeld: Art. 21 Zesde Richtlijn

aansprakelijkheid regelen dat een ondernemer aansprakelijk kan worden gesteld voor de niet voldane btw in een productieketen waarvan hij onderdeel uitmaakt.¹⁷⁶ De jurisprudentie van het HvJ EU heeft geleid tot een kader waarbinnen de nationale aansprakelijkheidsregelingen moeten vallen. Zo mag een ondernemer die 'wist of behoorde te weten' dat hij met een bepaalde handeling deelnam aan btw-fraude, maar daarvoor wel aanspraak op het recht van aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de btw wilde maken, deze rechten mogen worden geweigerd én hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld. De regeling werkt daarnaast als preventief middel om de juiste afdracht van btw te stimuleren in fraudegevoelige sectoren.¹⁷⁷

Wel geeft het HvJ EU aan dat wanneer een bonafide handelaar alles heeft gedaan wat normaliter van hem verwacht kan worden om betrokkenheid bij btw-fraude te voorkomen niet hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de niet (volledig) betaalde btw-schuld. Zodoende is in de wetgeving opgenomen dat een bonafide ondernemer slechts hoeft te bewijzen dat behaalde voordeel niet in relatie staat met het niet volledig zijn voldaan van de btw. Zoals eerder vermeld ligt in beginsel de bewijslast bij de Belastingdienst, waarna de bonafide ondernemer de mogelijkheid heeft om tegenbewijs te leveren.¹⁷⁸

4.2.5 Vereenvoudiging wetgeving voor ondernemers

4.2.5.1 Eénloketsysteem digitale diensten

In 2015 is het éénloketsysteem uitgebreid naar digitale diensten verricht door EU-ondernemers aan EU-consumenten (zie onderdeel 2.4.2). Dit systeem, de MOSS, voorkomt, net als bij de VOES, dat ondernemers die grensoverschrijdend opereren zich in meerdere lidstaten moeten registreren. De MOSS werkt via een webpagina waar de btw op digitale diensten aan particulieren kan worden aangegeven via een aangifte in één EU-lidstaat.

Belangrijk is te vermelden dat dit gaat over digitale diensten. De 'gewone' diensten en leveringen vallen onder de regels van intracommunautaire transacties en de bepalingen over B2B- en B2C-diensten. Hierbij kan onder voorwaarden bij leveringen aan ondernemers de verleggingsregeling (zie onderdeel 4.2.1) worden toegepast. Daarnaast biedt de MOSS geen mogelijkheid om gelijktijdig voorbelasting in aftrek te brengen. Om dat alsnog te regelen dient de dienstverrichter een teruggaafverzoek te doen.

Uit evaluatie blijkt dat de ingevoerde plaats-van-dienst-bepalingen voor digitale diensten een kostenbesparing van 500 miljoen euro heeft opgeleverd voor het bedrijfsleven, wat neerkomt op ongeveer 41.000 euro per bedrijf.¹⁷⁹

4.2.5.2 Teruggaaf van belasting

Vanaf 2008 geldt een EU-richtlijn voor de verwerking van grensoverschrijdende teruggaafverzoeken van btw door ondernemers.¹⁸⁰ Een ondernemer die niet gevestigd is in de lidstaat waar hij aan btw onderworpen goederen en diensten aankoopt heeft recht op teruggaaf van de btw, indien de goederen en diensten worden gebruikt voor btw-belaste prestaties. Dit recht op teruggaaf van voorbelasting uit een andere lidstaat is een waarborg van de neutraliteit van het btw-stelsel. De prestatie is belast in die lidstaat, waarmee ook aftrek van voorbelasting in die lidstaat

¹⁷⁶ Art. 205 Btw Richtlijn 2006; Art. 42c IW 1990

¹⁷⁷ Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3, p. 8

¹⁷⁸ Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 6, p. 27 en 28

¹⁷⁹ COM (2016) 757, p.6

¹⁸⁰ Richtlijn 2008/9/EG, 12 februari 2008

gerechtvaardigd is. Wel is van belang dat voor deze prestaties in het land van vestiging recht op aftrek bestaat.

Via een portaalsite van de belastingdienst in de lidstaat van vestiging kan een teruggaafverzoek worden ingediend aan de lidstaat van teruggaaf.¹⁸¹ Het teruggaafverzoek bevat een aantal kerngegevens, zoals het btw-identificatienummer, het teruggaaftijdvak en het bedrag aan terug te vragen btw. Daarnaast hebben veel lidstaten aanvullende eisen voor het teruggaafverzoek, zoals taaleisen van het teruggaafverzoek. Ook gelden in veel lidstaten drempelbedragen voor het bedrag aan teruggaaf. Dit kan bijvoorbeeld gelden voor een minimaal bedrag aan ingekochte goederen of diensten op facturen voor een bepaalde productgroep of een minimaal bedrag aan terug te vragen btw in een kwartaal of kalenderjaar. Tenslotte hoeft ook niet bij alle lidstaten een factuur als bewijs te worden meegezonden bij het teruggaafverzoek.¹⁸²

Een teruggaafverzoek wordt door de belastingdienst van de lidstaat van teruggaaf normaliter binnen vier maanden beoordeeld. Een verzoek kan geweigerd of (deels) ingewilligd worden. De belastingplichtige ontvangt, op verzoek, de teruggaaf in eigen lidstaat door de lidstaat van teruggaaf, met aftrek van eventuele bankkosten die bij deze transactie zijn gemaakt.¹⁸³

4.2.6 Internationale samenwerking tussen lidstaten

4.2.6.1 Verordening administratieve samenwerking

In 2010 is een hernieuwde verordening ter bevordering van administratieve samenwerking tussen de lidstaten en de EC aangenomen.¹⁸⁴ De eerdere verordening uit 2004 regelde alle regels en procedures omtrent de informatie-uitwisseling tussen lidstaten, zoals de verstrekking van inlichtingen met of zonder voorafgaand verzoek (zie onderdeel 2.4.2). In de nieuwste verordening zijn nadere bepalingen opgenomen met het oog op de bestrijding van btw-fraude. Dit zijn onder meer regels voor de opslag en uitwisseling van specifieke inlichtingen over intracommunautaire transacties, het verzoek tot administratieve notificatie, deelname aan administratieve onderzoeken en gelijktijdige controles van belastingdiensten en informatieverstrekking aan belastingplichtigen. Daarnaast bestaan bepalingen met betrekking tot de informatie-uitwisseling met niet-EU-landen. Tenslotte bevat de verordening bepalingen over de oprichting van een snel en doelgericht informatie-uitwisselingsnetwerk tussen lidstaten, namelijk het Eurofisc.

4.2.6.2 Eurofisc

Sinds de hernieuwde verordening over administratieve samenwerking op EU-gebied zijn ook afspraken gemaakt over een nieuw netwerk voor snelle en doelgerichte informatie-uitwisseling tussen lidstaten.¹⁸⁵ Dit heet het Eurofisc. Kernelementen van de samenwerking binnen het Eurofisc zijn het vroegtijdig waarschuwingsmechanisme ter bestrijding van grensoverschrijdende btw-fraude, het coördineren van snelle uitwisselingen van inlichtingen op verschillende beleidsgebieden, de zogenoemde Eurofisc-werkterreinen, en het coördineren van de werkzaamheden en de te nemen vervolgstappen van Eurofisc-ambtenaren na uitgewisselde waarschuwingen over mogelijke btw-fraude.

Elke lidstaat stelt Eurofisc-verbindingambtenaren aan die de spil vormt tussen de lidstaat en het Eurofisc. Zij houden zich bezig met de bestudering, analyse en uitwisseling van ervaringen met betrekking tot verschillende soorten fraude, nationale risicoanalyses, risicogebieden en andere

¹⁸¹ <https://eubtw.belastingdienst.nl/netp/>

¹⁸² Belastingdienst, 2018

¹⁸³ Richtlijn 2008/9/EG, 12 februari 2008

¹⁸⁴ Verordening, nr. 904/2010, PbEU 2010, L 269, 7 oktober 2010

¹⁸⁵ Verordening, nr. 904/2010, PbEU 2010, L 269, 7 oktober 2010

relevante inlichtingen in verband met btw-fraude. Daarnaast hebben zij volledige toegang tot de inlichtingen die worden uitgewisseld op de Eurofisc-werkterreinen waaraan hun lidstaat deelnemen.

De vier Eurofisc-werkterreinen bestaan uit de opsporing van 'missing traders' (werkterrein 1), fraudebestrijding inzake handel in auto's, vliegtuigen en boten (werkterrein 2), fraudebestrijding met invoer en uitvoer (werkterrein 3) en toezicht en snelle informatie-uitwisseling (werkterrein 4). Alle 28 lidstaten in de EU nemen deel aan het eerste én laatste werkterreinen. In de overige twee werkterreinen worden door een groot deel van de lidstaten op facultatieve basis geparticipeerd.¹⁸⁶

4.2.6.3 Overige maatregelen

Naast internationale samenwerking, vastgelegd in een verordening of richtlijn, is ook sprake van individuele maatregelen van lidstaten.

Zo hebben meerdere lidstaten speciale eenheden opgericht die de strijd aangaan met btw-fraude. In België is zodoende de Ondersteuningscel Carrouselfraude (hierna: OSC) actief met onderzoek naar carrouselfraudetechnieken. Ook berekent de OSC de omvang van het nationale btw-verlies door fraude en schrijft het adviezen uit aan de lokale wetgevers.¹⁸⁷ Het is een nationaal samenwerkingsverband tussen fiscus, politie en het Openbaar Ministerie.

Nederland kent een overeenkomstige eenheid, namelijk de FIOD/CPB. Deze eenheid houdt zich met eenzelfde problematiek. Onderzoek van de Algemene Rekenkamer heeft alle ondernomen acties door de Nederlandse overheid in de strijd tegen btw-fraude tot 2013 opgesteld en aanbevelingen gedaan om de verdere strijd tegen btw-fraude vorm te geven. Zo blijkt meer capaciteit toegevoegd aan de afdeling van de Belastingdienst die de carrouselfraude onderzoekt en is daarnaast veel aandacht gegaan naar het elimineren van inactieve btw-identificatienummers. Bij langdurige inactiviteit van ondernemers met zo een btw-nummer is een waarschuwingsbrief verstuurd met daarin het bericht dat zij risico lopen op een verhoogd risico op betrokkenheid bij carrouselfraude. Ook deactiveert de Belastingdienst een btw-nummer eerder, als een ondernemer niet actief of niet traceerbaar is. Hierdoor zijn in 2012 65.000 btw-nummers ingetrokken en in de eerste helft van 2013 ongeveer 34.000 btw-nummers.¹⁸⁸ Intrekking van een btw-nummer wordt ook gelijk in Europees verband gerapporteerd in de daarvoor bestemde systemen.¹⁸⁹

Ook worden strafrechtelijke vervolging en repressieve maatregelen ingezet om btw-fraude te bestrijden. Grensoverschrijdende onderzoeksteams van politie en het Openbaar Ministerie van meerdere lidstaten, het zogenoemde Joint Investigation Team (JIT), wordt ook ingezet bij grensoverschrijdende btw-fraude.¹⁹⁰ Tenslotte zetten belastingdiensten zich ook in op voorlichting voor financieel dienstverlenende partijen, zoals het notariaat, belastingadviseurs, accountants en banken. Zij worden geïnformeerd hoe fraudepatronen tijdig te herkennen en worden zij aangespoord dit door te geven aan de autoriteiten.¹⁹¹ Zo kan met preventieve maatregelen btw-fraude eerder worden gestopt.

¹⁸⁶ Europese Rekenkamer, 2015

¹⁸⁷ Rekenhof, Intracommunautaire btw-fraude, maart 2009

¹⁸⁸ Kamerstukken II 2012/13, 31 880, nr. 3

¹⁸⁹ Kamerstukken II 2012/13, 31 880, nr. 4

¹⁹⁰ Van der Hel-van Dijk & Griffioen, WFR 2015/1282

¹⁹¹ Kamerstukken II 2012/13, 31 880, nr. 3

Hoofdstuk 5: Beschrijving btw-richtlijn met wijzigingen uit het voorstel van de EC

5.1 Inleiding

Jarenlang bestond geen draagvlak onder de EU-lidstaten voor een herziening van het btw-stelsel. Problemen als carrouselfraude en de daaruit volgende terrorismefinanciering en het verlies aan btw-inkomsten worden, naast de grote omvang van nalevingskosten voor ondernemers en uitvoeringsproblemen voor belastingdiensten, als argumenten door de EC aangevoerd om de noodzaak van een herziening aan te kaarten. Veel lidstaten zien in dat de huidige problemen een gezamenlijke Europese aanpak verdienen. Daarmee zijn de huidige voorstellen voor een herziening van het btw-stelsel een kans die jarenlang niet mogelijk is geweest.

In dit hoofdstuk worden de voorstellen van de EC voor de herziening van de huidige btw-richtlijn uitgewerkt. Daarbij wordt ingegaan op de nieuwe hoekstenen van het btw-stelsel, de voorgestelde korte termijn oplossingen en de lange termijn wijzigingen die het huidige btw-stelsel zullen ondergaan.

5.2 Doelstellingen herziening btw-richtlijn

De voorstellen van de EC bestaan uit een aantal onderdelen, namelijk een voorstel tot wijziging van de btw-richtlijn, een voorstel tot wijziging van de Uitvoeringsverordening en een voorstel tot wijziging van de Verordening omtrent de administratieve samenwerking tussen lidstaten.¹⁹² De fundamentele hervormingen zullen per 1 januari 2022 ingaan. Daarnaast wil de EC een aantal ‘snelle oplossingen’ invoeren om een aantal problemen van het btw-stelsel al eerder aan te pakken. Deze snelle oplossingen zijn tussenstappen naar het definitieve btw-stelsel en zullen per 1 januari 2019 ingevoerd worden.

Er ligt een aantal doelstellingen ten grondslag aan deze voorstellen van de EC voor een nieuw btw-stelsel. Dit zijn efficiëntie en werkbaarheid, duurzame economische groei en grotere fraudebestendigheid.¹⁹³

Eenvoudigheid en werkbaarheid van een nieuwe btw-richtlijn geldt voornamelijk voor ondernemers en bedrijven. De vermindering van administratieve lasten en het creëren van een gebruiksvriendelijker systeem zijn kernpunten van deze doelstelling.

Het streven naar duurzame, economische groei wordt beoogd door meer harmonisering van belastingwetgeving op Europees niveau. Door het gelijktrekken van de nationale belastinggrondslagen en btw-tarieven wordt grensoverschrijdend handelen meer gefaciliteerd en wordt economische groei bevorderd. Daarnaast valt onder deze doelstelling het aanpassen van de btw-richtlijn aan de digitale ontwikkelingen van de laatste jaren.

Tenslotte stelt de EC als doelstelling het fraudebestendiger maken van de btw-richtlijn. Dit behelst niet alleen het bestrijden van de huidige btw-fraude, maar ook het voorkomen van toekomstige vormen van fraude.

¹⁹² COM (2017) 566, p.8-10

¹⁹³ COM (2010) 561

5.3 Hoekstenen en kenmerken nieuwe btw-richtlijn

5.3.1 Gecertificeerd belastingplichtige

Een van de nieuwe hoekstenen van het definitieve btw-stelsel is de status van de gecertificeerd belastingplichtige voor de handel binnen de EU.¹⁹⁴ Een gecertificeerd belastingplichtige is een ondernemer die als wereldwijd betrouwbare belastingplichtige kan worden aangemerkt. Met deze status komt een ondernemer in aanmerking voor diverse, als fraudegevoelig aangemerkte, maatregelen, zoals vereenvoudigingsmaatregelen, zoals bij de voorraad op afroep (zie onderdeel 5.4.1).¹⁹⁵ Daarmee wordt de gecertificeerd belastingplichtige een belangrijk, nieuw begrip in de btw-richtlijn.

Op basis van geharmoniseerde, objectieve, Europese criteria moet de toewijzing van de toegang tot de status van gecertificeerd belastingplichtige plaatsvinden. Zo moet de ondernemer geen ernstige of herhaalde overtredingen van de belasting- en douanewetgeving hebben begaan, moet de ondernemer kunnen aantonen dat het een goede en complete administratie voert en dat hij financieel solvabel is.¹⁹⁶ De door één lidstaat verleende certificering is geldig in de gehele EU. De status is niet toewijsbaar aan ondernemers die onder specifieke regels vallen waarbij de algemene btw-regels niet voor hen gelden, zoals bij kleine ondernemers (zie onderdeel 5.3.6) of wanneer zij incidenteel economisch activiteiten verrichten.

De informatie over toewijzing van de status door een lidstaat zal worden geïntegreerd in het VIES (zie onderdeel 2.4.2). Hiervoor wordt de verordening inzake de administratieve samenwerking tussen lidstaten gewijzigd. Daarbij wordt vereist dat lidstaten de actuele status van een ondernemer als gecertificeerd belastingplichtige in het elektronisch systeem vastleggen en opslaan. Belastingautoriteiten en ondernemers kunnen zo automatisch toegang krijgen tot deze informatie, binnen de al bestaande systemen, en kunnen zodoende controleren of een ondernemer gecertificeerd belastingplichtige is.¹⁹⁷

5.3.2 One-Stop-Shop

De One-Stop-Shop (hierna: OSS) is het al bestaande digitale portaal MOSS dat met de voorstellen voor een nieuwe btw-richtlijn zal worden uitgebreid. Het huidige MOSS geeft een ondernemer de mogelijkheid om in eigen lidstaat de btw-verplichtingen voor de gehele EU te voldoen, zonder zich in alle lidstaten apart te hoeven registreren. Dit geldt voor bepaalde soorten diensten en goederenleveringen (zie onderdeel 2.4.2), waarbij ondernemers via dit portaal de btw aangeven en afdragen voor verrichte diensten en leveringen in andere lidstaten. Met het uitgebreide portaal kunnen ondernemers ook voor B2B-goederenleveringen (zie onderdeel 5.3.5) gebruik maken van dit portaal. Ook zullen op termijn teruggaafverzoeken van btw op ingekochte goederen en diensten uit andere lidstaten via dit portaal ingediend kunnen worden. Al met al zorgt de uitbreiding van de MOSS naar de OSS voor een systeem waarbij ondernemers meer gecentreerd hun btw-verplichtingen kunnen voldoen.¹⁹⁸ Een van de kernelementen van dit OSS is het vertrouwen tussen lidstaten. De lidstaten moeten vertrouwen op het feit dat controles in andere lidstaten juist plaatsvinden, anders is het systeem in deze vorm niet werkbaar.

¹⁹⁴ COM (2017) 567

¹⁹⁵ COM (2017) 569, p.9

¹⁹⁶ COM (2017) 569, p.17

¹⁹⁷ COM (2017) 567, p.7

¹⁹⁸ COM (2017) 569, p.13

5.3.3 Btw-tariefstructuur

Nu goederen en diensten voortaan tegen het tarief in het bestemmingsland worden belast hebben leveranciers weinig prikkels om in een lidstaat met een lager btw-tarief te zijn gevestigd. Verschillen tussen lidstaten in btw-tarieven zullen zodoende, in een stelsel gebaseerd op het bestemmingslandtarief, niet zorgen voor concurrentievervalsingen. Daarmee wil de EC de lidstaten gelijk behandelen door allen dezelfde btw-tarieven te kunnen laten vaststellen.

De nieuwe btw-richtlijn stelt dat lidstaten nog steeds één algemeen btw-tarief moeten toepassen van ten minste 15%, met daarbij naar eigen inzicht één of twee verlaagde btw-tarieven met een ondergrens van 5%. Echter mag daarnaast ook een verlaagd tarief zonder minimumvereiste en een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting worden ingevoerd, mits deze uitsluitend de eindgebruiker ten goede komen en de verlaagde tarieven het algemeen belang dienen. Productgroepen die enkel als intermediaire input worden gebruikt kunnen niet voor een verlaagd tarief in aanmerking komen. Daarnaast moet het gewogen gemiddelde van alle ingevoerde tarieven in een lidstaat ten alle tijden ten minste 12% zijn. Uiteindelijk krijgen de lidstaten meer beleidsvrijheid.¹⁹⁹

Een onderdeel van de btw-tariefstructuurherziening is het omvormen van de bijlage III, dat de goederen en diensten bevat dat onder het verlaagde btw-tarief mogen vallen. Deze lijst wordt ook wel aangemerkt als 'positieve' lijst.²⁰⁰ Deze bijlage wordt omgevormd tot een 'negatieve' lijst, met juist de goederen en diensten die niet onder het verlaagde btw-tarief mogen vallen en waarop het algemene btw-tarief geldt. Dit zou dan bijvoorbeeld moeten gaan over tabak, alcohol en benzine. Volgens de EC is het niet wenselijk om dit soort goederen onder het verlaagde tarief te laten vallen, ook met het oog op concurrentievervalsing. De lijst wordt eens in de vijf jaar geëvalueerd.

Hierdoor is het instandhouden van derogaties niet meer nodig, aldus de EC. Lidstaten hebben nu allen gelijke toegang tot de toepassing van verlaagde tarieven.²⁰¹

Op 22 juni 2018 heeft de Raad van Economische en Financiële Zaken (hierna: ECOFIN), als eerste stap in de wijziging van de btw-tariefstructuur, een richtlijnwijziging aangenomen waardoor de minimumhoogte van het normale btw-tarief 15% wordt.²⁰²

5.3.4 B2B-goederen

Een van de grootste richtlijnwijzigingen vindt plaats op het gebied van grensoverschrijdende goederentransacties. Om de doelstelling van fraudebestendigheid, eenvoud en werkbaarheid van het nieuwe systeem te volbrengen is gekozen om in de toekomst ook goederentransacties te laten belasten tegen het bestemmingslandtarief, naar het bestemmingslandbeginsel (zie onderdeel 2.3.1) . Dit beginsel geldt al sinds 2015 al voor bepaalde soorten diensten (zie onderdeel 2.3.7). Desalniettemin blijven de algemene regels voor het bepalen van de plaats van levering van goederen ongewijzigd, enkel sluit deze wijziging aan bij een ander belastbaar feit.²⁰³

De werking van het systeem is zodanig dat een leverancier bij grensoverschrijdende transacties van goederen zijn klant de verschuldigde btw in rekening brengt, net als bij binnenlandse goederentransacties. De verschuldigde btw is echter gebaseerd op de geldende btw-tarieven van de lidstaat van bestemming van de goederen. Uiteindelijk resulteert dit in het verdwijnen van het concept van de dubbele belaste handeling, de ICL en de ICV. Goederen zullen voortaan niet meer vrijgesteld

¹⁹⁹ COM (2018) 20, p.10

²⁰⁰ COM (2018) 20, p.10; COM (2018) 20, BIJLAGE IIIA

²⁰¹ COM (2018) 20, p.11

²⁰² Europese Raad, 22 juni 2018

²⁰³ COM (2018) 329, p.7

van btw de grens over gaan. Een nieuw concept ontstaat, namelijk: de levering binnen de Unie.²⁰⁴ Hierdoor verdwijnt de verwerving van een goed als belaste prestatie, maar is enkel de levering belast.

De levering binnen de Unie zal uitvoeringstechnisch gaan aansluiten bij de OSS (zie onderdeel 5.3.2). Hierdoor kunnen ondernemers via één portaal hun btw-aangifte in één lidstaat doen voor alle leveringen aan andere ondernemers in de gehele EU. In het online portaal kan de leverende ondernemer uit een keuzemenu het bijbehorende btw-tarief in de desbetreffende lidstaat van levering kiezen. Het portaal voorziet verder in zowel de betaling als de aftrek van de verschuldigde btw.²⁰⁵

Normaliter is de leverancier de belastingschuldige. Die ondernemer brengt namelijk btw in rekening en behoort dat vervolgens via de OSS te voldoen. Echter in het geval dat de levering verricht wordt aan een gecertificeerd belastingplichtige, is de verleggingsregeling van toepassing. In dat geval zal de afnemende ondernemer de belastingschuldige zijn en wordt de btw-voldoening naar hem verlegd. Enkel in deze situatie zullen de goederen alsnog vrijgesteld van btw de grens overgaan. De gecertificeerde belastingplichtige zal namelijk geen fraude plegen en de btw gewoon voldoen, zo is de gedachte, aangezien hij per definitie een betrouwbare belastingbetaler is.²⁰⁶

Invoering van dit nieuwe concept zal volgens onderzoek van Ernst & Young zorgen voor een afname van 80%, ofwel 40 miljard euro, van de grensoverschrijdende btw-fraude.²⁰⁷ Daarnaast wordt met deze nieuwe systematiek toegewerkt naar een gelijke behandeling tussen binnenlandse leveringen en leveringen binnen de Unie.

5.3.5 E-commerce en afstandsverkopen

In navolging van de uitbreiding van het MOSS in 2015 met de elektronische- en digitale diensten heeft de EC in december 2016 een serie voorstellen gepubliceerd voor de invoering van eenzelfde wetgeving rondom de e-commerce en afstandsverkopen.²⁰⁸

Belangrijkste element van deze voorstellen is de uitbreiding van de toepassing van het MOSS op intracommunautaire afstandsverkopen door e-commerce bedrijven en afstandsverkopen van goederen door bedrijven uit niet-EU landen. Bedrijven kunnen zich voortaan in één enkele lidstaat registreren voor afstandsverkopen in de gehele EU. Via het online portaal kunnen ze het tarief in rekening brengen dat in de lidstaat van de consument geldt.

Met dit voorstel worden ook de nationale drempelbedragen afgeschaft, waardoor bedrijven al vanaf de eerste afstandsverkoop btw in rekening moeten brengen. Daarentegen wil de EC wel een drempelbedrag invoeren voor kleine ondernemers, en dan vooral voor startende e-commerce bedrijven, die voor niet meer dan 10.000 euro aan omzet uit intracommunautaire afstandsverkopen van goederen en elektronische diensten behalen. Wanneer het drempelbedrag niet wordt overschreden, mag het btw-tarief uit de lidstaat van vestiging in rekening worden gebracht in plaats van het btw-tarief uit de lidstaat van de eindverbruiker. Hiermee worden vooral startende ondernemers ontlast in hun btw-verplichtingen.

Daarnaast maakt de afschaffing van de btw-vrijstellingsbepaling van invoer van kleine zendingen in de EU met een waarde van €22 onderdeel uit van de voorstellen. Hiermee wil de EC een einde maken aan

²⁰⁴ COM (2017) 566, p.9

²⁰⁵ COM (2017) 569, p.15

²⁰⁶ COM (2017) 569, p.9

²⁰⁷ Ernst & Young, 2015

²⁰⁸ COM (2016) 757

het ongelijke speelveld tussen EU- en niet-EU ondernemers en fraude voorkomen (zie onderdeel 3.2.2).²⁰⁹

Tenslotte is voorgesteld om het btw-tarief op elektronische publicaties gelijk te trekken met het geldende btw-tarief op gedrukte publicaties. Nu geldt namelijk nog het algemene tarief voor elektronische publicaties wat leidt tot discriminatie bij de belasting van e-boeken, online tijdschriften, online leermiddelen en kranten.²¹⁰

Deze voorstellen zullen naar schatting leiden tot een stijging van de btw-inkomsten van de lidstaten met zeven miljard euro per jaar en een verlaging van de administratieve lasten voor bedrijven met 2,3 miljard euro per jaar. De kosten voor implementatie van de benodigde systemen zullen, aangezien de uitbreiding van het MOSS een verdere ontwikkeling van een bestaand systeem is, relatief laag zijn.²¹¹

Op 5 december 2017 zijn de voorstellen deels door de ECOFIN aangenomen. Dit houdt in dat in 2019 de drempel voor startende ondernemers in werking zal treden. In 2021 zullen de IT-systemen gereed zijn om de OSS voor intracommunautaire afstandsverkopen van goederen en elektronische diensten in werking te laten treden, zullen de drempelbedragen voor afstandsverkopen worden afgeschaft en zal de vrijstelling van kleine zendingen vervallen.²¹² Doordat de ECOFIN het niet eens kon worden over pakket aan andere fiscale maatregelen, is het voorstel omtrent de gelijke behandeling van elektronische- en gedrukte publicaties (nog) niet aangenomen.²¹³

5.3.6 Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen

Ook de bijzondere regeling voor kleine ondernemers zal per 1 juli 2022 op de schop gaan.²¹⁴ In een voorstel van de EC wordt een KOR-herziening voorgesteld die moet zorgen voor een verlaging van de nalevingskosten voor kleine ondernemers. Daarnaast moet het leiden tot het elimineren van concurrentievervalsingen tussen kleine ondernemers die grensoverschrijdend handelen en de kleine ondernemers die enkel in eigen lidstaat handel drijven. Ook moet het niet-naleving van btw-voldoening tegengaan, bijvoorbeeld in het geval van verzwijging van een deel van de omzet, en bestrijdt het btw-fraude.²¹⁵ Daarnaast moet het nieuwe beleid verschillen in het beleid rondom de KOR in de verschillende lidstaten, zoals de vele derogaties die hedendaags gelden, in de ban doen. Tenslotte is een herziening noodzakelijk, omdat de vereenvoudigingsbepalingen nu enkel toegepast mogen worden door ondernemers in de lidstaat van vestiging, terwijl dat niet aansluit bij het bestemmingslandbeginsel dat met de richtlijnwijziging de kern zal vormen van de btw.²¹⁶

Allereerst wordt in het voorstel een definitie voor een 'kleine ondernemer' gegeven die tot nu toe ontbrak in de huidige btw-richtlijn. Zo wordt als kleine ondernemer gezien: een ondernemer die binnen de EU een jaarlijkse omzet genereert van niet meer dan twee miljoen euro.²¹⁷ Echter niet alle ondernemers die volgens deze definitie als kleine ondernemer kunnen worden aangemerkt, komen ook daadwerkelijk in aanmerking voor de KOR. Vrijgestelde ondernemers of ondernemers die niet voor de KOR opteren vallen onder deze definitie. Het is een brede definitie die niet enkel voor de KOR geldt. Hierdoor kunnen bijvoorbeeld vereenvoudigingsmaatregelen voor een groter aantal ondernemingen

²⁰⁹ COM (2016) 757, p.7

²¹⁰ COM (2016) 758

²¹¹ COM (2016) 757, p.6-7

²¹² Europese Raad, 5 december 2017

²¹³ Het Financieele Dagblad, 25 mei 2018

²¹⁴ COM (2018) 21

²¹⁵ COM (2018) 21, p.2

²¹⁶ COM (2018) 21, p.3

²¹⁷ COM (2018) 21, p.7

gaan gelden dan alleen de ondernemers die onder de KOR vallen, aangezien deze ondernemingen economische bezien ook klein zijn.

De nieuwe KOR is een facultatieve vrijstelling van belasting. Ondernemingen die een lagere omzet hebben dan de in de lidstaat van vestiging geldende omzetsdrempel én een jaarlijkse omzet in de EU van maximaal 100.000 euro realiseren, komen in aanmerking voor deze KOR. De drempel voor de jaarlijkse omzet bestaat uit het totaalbedrag aan goederenleveringen en verrichte diensten in de lidstaat van vrijstelling. Lidstaten krijgen zelf de vrijheid om de hoogte van deze drempel te bepalen, naar de economische en politieke situatie van hun lidstaat, behoudens een bovengrens die in de btw-richtlijn is gegeven.²¹⁸ In de hoogte van de drempel mogen lidstaten differentiëren tussen verschillende bedrijfssectoren.

Een kleine ondernemer kan in elke lidstaat waar hij actief is opteren voor de vrijstelling op de verrichte prestaties in die lidstaat. Wanneer wordt geopteerd voor de vrijstelling hoeft geen btw in rekening worden gebracht, maar mag ook geen btw in aftrek worden gebracht. Daarnaast kunnen deze ondernemers ook in aanmerking komen voor vereenvoudigde verplichtingen op het gebied van btw-registratie, facturering, boekhouding en verslaglegging. Lidstaten zijn ook hier vrij om eigen regels vast te stellen, binnen de kaders van de btw-richtlijn.²¹⁹

Mocht een ondernemer de vrijstellingsdrempel tijdelijk overschrijden dan is nog geen sprake van het einde van de KOR. Mits de overschrijding niet meer bedraagt dan 50% van de nationale vrijstellingsdrempel, gedurende de periode van één jaar, mag de vrijstelling nog steeds toegepast worden.²²⁰

Uiteindelijk verwacht de EC dat de nalevingskosten voor kleine ondernemers met 18% zullen dalen ten opzichte van de huidige situatie. Daarnaast zullen kleine ondernemers eerder geneigd zijn om grensoverschrijdende handelsactiviteiten te ontplooiën.²²¹ Tenslotte wordt een positief effect verwacht op het concurrentievermogen van het bedrijfsleven.²²²

De richtlijnherziening leidt ook tot de afschaffing van de methode van degressieve vermindering, zoals toegepast in Nederland, daar de EC graag één systeem wil hanteren voor alle lidstaten. Met het oog op de ingang van deze btw-richtlijn in 2022 heeft de Nederlandse overheid in 2018 een eigen voorstel gepubliceerd dat vooruitloopt op het voorstel van de EC.²²³ Het gaat om de facultatieve omzetgerelateerde vrijstellingsregeling van omzetbelasting (hierna: OVOB) dat in moet gaan op 1 januari 2020. Belangrijke verschillen met de KOR, naast het feit dat het nieuwe stelsel gebaseerd is op een vrijstellingsdrempel, zijn de toepasbaarheid van de regeling op rechtspersonen, als stichtingen, en de verruimde administratieve vereenvoudigingsmaatregelen voor deze kleine ondernemers. Zo worden de administratieve verplichtingen met betrekking tot de verrichting van een ICV met Nederland als plaats van levering ook vereenvoudigd. Desalniettemin is de regeling niet toepasbaar voor Europese ondernemers die niet in Nederland zijn gevestigd. Daarmee is de OVOB nog niet verenigbaar met het voorstel van de EC.²²⁴

²¹⁸ De nationale bovengrens is 85.000 euro en de vrijstellingsdrempel van prestaties in de gehele EU is 100.000 euro.

²¹⁹ COM (2018) 21, p.16-17

²²⁰ COM (2018) 21, p.16

²²¹ Een stijging van 13,5% wordt verwacht.

²²² COM (2018) 21, p.6

²²³ Voorstel van wet: Wijziging van de Wet OB 1968 (Wet OVB voor ondernemers van omzetbelasting), Ministerie van Financiën, 2018; V-N 2018/21.23

²²⁴ Mobach, BTW-bulletin 2018/34

5.4 Snelle oplossingen

5.4.1 Voorraad op afroep

Een van de voorgestelde snelle maatregelen is de invoering van de regeling voor voorraad op afroep.²²⁵ Deze regeling houdt in dat een leverancier goederen kan overdragen aan een bekende (groot)afnemer, zonder dat de eigendom over de goederen ook gelijk overgaat. De afnemer slaat de goederen op en kan vervolgens naar eigen inzicht goederen ontnemen van deze voorraad. Hierdoor wordt enkel de levering aan de (groot)afnemer door de leverancier als een ICL gezien en het ontnemen van goederen uit de voorraad door de afnemer als een ICV gezien.

Deze nieuwe regeling lost vooral een probleem op waarbij een leverancier voorheen bij het overbrengen van eigen goederen naar een andere lidstaat geacht werd een fictieve ICL te verrichten en ook een fictieve ICV in de lidstaat van aankomst van de goederen. Daarnaast was nogmaals sprake van een ICL en een ICV bij de daadwerkelijke levering aan een afnemer.²²⁶ Met deze regeling worden de administratieve handelingen omtrent het overbrengen van goederen naar een andere lidstaat vereenvoudigd. De leverancier verricht geen tweede ICL meer in de lidstaat van de afnemer, waardoor hij zich daar ook niet meer hoeft te registreren voor btw-doeleinden.

Een belangrijke voorwaarde voor in het in aanmerking komen van deze regeling is het feit dat zowel de leverancier als de afnemer gecertificeerd belastingplichtige moeten zijn. De regeling is namelijk een vereenvoudiging van belastingregels en dermate fraudegevoelig dat enkel betrouwbare belastingplichtigen hiervan gebruik mogen maken. Daarentegen moeten de betrokken belastingplichtigen wel een register bijhouden van de voorraad van goederen op afroep, inclusief de afnemers die in tweede instantie de goederen verkrijgen.

5.4.2 Btw-identificatienummer als materiële voorwaarde voor toepassing btw-vrijstelling

In de jurisprudentie van het HvJ EU is reeds enkele malen bepaald dat het door een leverancier overleggen van het btw-identificatienummer van zijn afnemer geen materiële voorwaarde is voor de toepassing van de vrijstelling van btw op de ICL van de leverancier.²²⁷ Dit betekent dat het geen toetsbare vereiste is voor de toepassing van de vrijstelling en dat belastingdiensten bij het ontbreken van het nummer uitsluitend boetes of administratieve sancties kunnen opleggen. Lidstaten zouden in zulke gevallen graag de toepassing van de vrijstelling willen weigeren, maar dat kan nu niet.

Om dit op te lossen heeft de EC als bijkomende snelle oplossing voorgesteld om het vastleggen van de verstrekking van het btw-identificatienummer van de afnemer door een leverancier als materiële voorwaarde voor de toepassing van de vrijstelling te maken.²²⁸ In het geval dat het btw-identificatienummer ontbreekt, kan de belastingdienst de vrijstelling weigeren.

Daarnaast is voorgesteld om ook een correcte en volledige invulling van de lijst-verplichting (zie onderdeel 2.4.1) door belastingplichtigen, met daarbij de juiste btw-identificatienummers, als voorkomend in het VIES, als materiële voorwaarde vast te leggen voor de toepassing van de vrijstelling.

Met deze maatregelen hebben de nationale belastingdiensten meer sanctiemogelijkheden in de strijd tegen btw-fraude.

²²⁵ COM (2017) 569, p.10-11

²²⁶ Mobach, in: Cursus Belastingrecht OB.2A.1.1.c

²²⁷ Zie bijvoorbeeld: HvJ EU, 9 februari 2017, nr. C-21/16, (Euro Tyre), V-N Vandaag 2017/296

²²⁸ COM (2017) 569, p.11-12

5.4.3 Vereenvoudiging regels voor het bewijs van intracommunautair vervoer

Zoals behandeld in hoofdstuk 2 is het voor toepassing van de vrijstelling van btw op een ICL van belang dat aan meerdere voorwaarden wordt voldaan door de leverancier. Een van deze voorwaarden is dat bewijs wordt geleverd van het daadwerkelijk vervoeren van de geleverde goederen over de grens. In de btw-richtlijn staat geen duidelijke omschrijving hoe deze bewijslast ingevuld kan worden en daarmee is het in de praktijk lastig in te schatten wanneer wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden. Het HvJ EU heeft zodoende verschillende arresten gewezen, waardoor hiervoor met behulp van jurisprudentie een kader is geschept.²²⁹ Desondanks wil de EC graag ondernemers meer rechtszekerheid geven met een voorstel voor wijziging van de Uitvoeringsverordening betreffende bepaalde vrijstellingen voor intracommunautaire handelingen.²³⁰

In het voorstel worden twee bewijsvermoedens beschreven waarbij, als voldaan aan één van de twee, de bewijslast voor het daadwerkelijk vervoeren van de goederen wordt ingelost. Het begrip van de gecertificeerd belastingplichtige speelt hier een grote rol.

Het eerste bewijsvermoeden behelst de situatie waarbij de goederen rechtstreeks door de leverancier dan wel door een derde voor zijn rekening zijn vervoerd of verzonden en de leverancier in het bezit is van twee niet-tegenstrijdige documenten die deze vervoersbeweging bevestigen, zoals een vrachtbrief of een bestelbon. Daarnaast is de leverancier een gecertificeerd belastingplichtige.²³¹

Het tweede bewijsvermoeden houdt in dat de afnemer de goederen zelf of door een derde voor zijn rekening heeft vervoerd of verzonden en waarbij de leverancier in het bezit is van een schriftelijke verklaring van de afnemer dat de goederen door hemzelf of voor zijn rekening zijn vervoerd, inclusief de notatie van de lidstaat van aankomst, of twee niet-tegenstrijdige documenten die dit vervoer bekrachtigen. In deze situatie moet de afnemer een gecertificeerd belastingplichtige te zijn.²³²

In de overige gevallen blijft de jurisprudentie van het HvJ EU geldig.

5.5 Nadere implicaties voor ondernemers, lidstaten en belastingdiensten

5.5.1 Vereenvoudiging administratieve bepalingen

In hoofdstuk 2 is beschreven aan welke administratieve verplichtingen ondernemers binnen de omzetbelasting moeten voldoen. Hoofdstuk 3 beschrijft welke administratieve lasten deze verplichtingen opleveren voor ondernemers, onder andere in de vorm van hoge nalevingskosten. De EC heeft zichzelf als doel gesteld het btw-stelsel eenvoudiger te maken in gebruik voor ondernemers, resulterend in lagere nalevingskosten. Daarnaast moeten belastingdiensten de komende jaren beter in staat zijn hun taken te vervullen. Daarom is een aantal grote wijzigingen voorgesteld, als het OSS (zie onderdeel 5.3.2), het B2B-goederenverkeer (zie onderdeel 5.3.4) en de nieuwe regeling voor kleine ondernemers (zie onderdeel 5.3.6) om dit doel te bereiken. Deze wijzigingen hebben op zichzelf een grote impact op de administratieve lasten van ondernemers en belastingdiensten. Bovendien zijn kleinere wijzigingen voorgesteld om de vereenvoudiging te realiseren, waar in deze sectie over zal worden uitgeweid.

Een van deze maatregelen is de gedeeltelijke afschaffing van de lijst-verplichting (zie onderdeel 2.4.1) die geldt voor EU-ondernemers die zich in het intracommunautair verkeer begeven.²³³ Zo is gekozen om, naar aanleiding van de introductie van het systeem van B2B-goederenleveringen, te kiezen voor

²²⁹ Zie bijvoorbeeld: HvJ EU, 6 september 2012, nr. C-273/11, (Mecsek-Gabona), V-N 2012/47.16

²³⁰ COM(2017) 568; Uitvoeringsverordening nr. 282/2011

²³¹ COM(2017) 568, p.6

²³² COM(2017) 568, p.6

²³³ COM(2018) 329, p.10

het afschaffen van de lijst-verplichting bij intra-Unieleveringen. Dit komt omdat de vrijstelling van btw op een ICL komt te vervallen, een extra check-up als de lijst-verplichting is derhalve niet meer nodig. De nieuwe systematiek van de levering in de Unie is een zelfregulerend systeem, omdat de leverancier zelf btw in rekening brengt. Daarnaast is de lijstverplichting ook niet meer nodig wanneer de afnemer een gecertificeerd belastingplichtige is, waardoor de verleggingsregeling van toepassing is, aangezien deze belastingplichtige betrouwbaar wordt geacht en daarmee geen extra administratieve controle behoeft. Enkel in het geval van dienstverrichtingen blijft de lijst-verplichting van kracht. Desalniettemin krijgen lidstaten, binnen de kaders van de btw-richtlijn, meer ruimte om ook deze verplichting naar wens te vereenvoudigen.

Daarnaast is de EC voornemens om het doen van btw-aangifte voor ondernemers uit derde landen te vereenvoudigen door hen ook toegang te geven tot het voorgestelde OSS.²³⁴ Hiermee krijgen deze ondernemers, als uitbreiding op het VOES, de mogelijkheid om via één portaal btw-aangifte te doen van alle verrichte diensten en goederenleveringen aan zowel bedrijven als consumenten in de EU. Voorwaarde voor toelating tot dit systeem is dat een ondernemer uit zo een derde land een tussenpersoon binnen de EU aanstelt om deze btw per kwartaal te voldoen, voor eigen rekening.

5.5.2 Versterking instrumenten voor administratieve samenwerking lidstaten

Administratieve samenwerking wordt als een van de belangrijkste factoren voor het welslagen van het btw-stelsel in de EU gezien. Zonder administratieve samenwerking kunnen criminelen sneller grensoverschrijdend fraude plegen. Ook wordt het vrij moeilijk voor ondernemers om handel met andere lidstaten te drijven, vanwege de grote verschillen tussen de nationale btw-stelsels. In dat geval zou de fiscaliteit grensoverschrijdende, economische groei tegenhouden. Daarom pleit de EC constant voor de versterking van administratieve samenwerking tussen lidstaten. De EC publiceerde eind 2017 een aantal maatregelen dat de huidige basis aan samenwerking uitbreidt om de strijd tegen btw-fraude en de btw-kloof aan te gaan.²³⁵

Allereerst wordt gepleit voor intensivering van de samenwerking via Eurofisc (zie onderdeel 4.2.6.2). Zo wordt voorgesteld op Europees niveau een analysetool te introduceren, de Transaction Network Analysis (TNA), waarmee lidstaten een analyse kunnen maken op basis van de gegevens uit het VIES. Hierdoor kunnen sneller, efficiënter en completer grensoverschrijdende transacties worden geanalyseerd, frauderisicoanalyses worden gemaakt en frauduleuze netwerken worden geïdentificeerd. De IT-tool zou begin 2019 in werking moeten treden.²³⁶

Daarnaast wil de EC de risicoanalyses delen met rechtshandhavinginstanties op EU-niveau, zoals Europol, het Europees bureau voor fraudebestrijding en het Europees Openbaar Ministerie (hierna: EOM). Deze instanties krijgen dan ook een verdergaande, coördinerende rol binnen de btw-fraudebestrijding. De lidstaten binnen de werkerreinen van het Eurofisc kunnen beslissen wanneer zij informatie willen delen met deze instanties. Lidstaten die deelnemen aan het EOM zijn verplicht informatie uit te wisselen in gevallen van grensoverschrijdende btw-fraude boven de tien miljoen euro.²³⁷

Door verder informatie-uitwisseling verder te automatiseren, zoals door 24/7 informatietoegang voor lidstaten in het VIES, hebben lidstaten eerder informatie ter beschikking om fraude op te sporen. Daarnaast zet de EC in op de nieuwste technologische ontwikkelingen om de IT-systemen voor samenwerking tussen lidstaten vorm te geven.

²³⁴ COM (2018) 329, p.17

²³⁵ COM (2017) 706; Verordening nr. 904/2010

²³⁶ COM (2017) 706, p.10

²³⁷ COM (2017) 706, p.12

Tenslotte wil de EC de capaciteit van onderzoeksteams van de nationale belastingdiensten vergroten door in de verordening toe te staan dat één enkel onderzoeksteam per grensoverschrijdende fraudezaak kan worden gevormd door de betrokken lidstaten. Hierdoor hoeven de nationale belastingdiensten niet elk een eigen team te vormen en wordt de huidige capaciteit beter ingezet. Door gezamenlijke controles kan btw-fraude worden aangepakt, met name wanneer een belastingplichtige niet gevestigd is in de lidstaat waar de belasting verschuldigd is.²³⁸

5.5.3 Efficiëntere belastingdiensten

De belastingdiensten van de verschillende lidstaten zijn verantwoordelijk voor het handhaven en uitvoeren van de nationale- en Europese belastingwetgeving. Doordat de EC enerzijds en nationale wetgevers anderzijds elk, over het algemeen, een andere fiscale agenda najagen, is het voor belastingdiensten, die op beide niveaus moeten opereren, vaak een uitdaging om aan de verwachtingen te voldoen.

De EC streeft in haar voorstellen naar belastingdiensten die een goed opgeleide bezetting hebben en van de nodige IT-systemen zijn voorzien. Daarvoor is een aantal wensen voor de komende jaren opgesteld.²³⁹

Zo wil de EC graag een discussie voeren over een minimale kwaliteitsnorm van het functioneren van de nationale belastingdiensten om de kwaliteitsstandaard gelijk te trekken op Europees niveau. Daarnaast wil het een platform creëren voor kennis- en ervaringsuitwisseling en technische bijstand bij hervormingen.²⁴⁰

Een ander voorstel om meer efficiëntie te creëren bij de nationale belastingdiensten is het invoeren van een verrekenmogelijkheid van de btw-schuld van een ondernemer in zijn lidstaat van vestiging met de teruggaaf van voorbelasting vanuit een andere lidstaat. Zo kan met goedkeuring van de betreffende ondernemer de een aan hem toekomende teruggaaf van btw van een andere lidstaat direct verrekend worden met de btw-schuld in zijn land van vestiging. Uiteindelijk reduceert deze maatregel de communicatiestromen tussen lidstaten met betrekking tot de btw-voldoening van eenzelfde ondernemer.²⁴¹

Verder wil de EC meer inzetten op modernisering van de btw-inning, met bijvoorbeeld e-governance. Dit gaat over het gebruik van ICT-systemen om diensten en informatie aan burgers en bedrijven aan te bieden; een mogelijke vereenvoudiging voor zowel belastingdiensten als bedrijven.²⁴²

Uiteindelijk wil de EC als een van de belangrijkste onderdelen van de herzieningen van het btw-stelsel zorgen dat meer vertrouwen ontstaat tussen de nationale belastingdiensten en de lidstaten. Vertrouwen is nodig om het nieuwe btw-stelsel goed te laten functioneren.²⁴³

²³⁸ COM (2017) 706, p.9-10

²³⁹ COM (2016) 148, p.11

²⁴⁰ COM (2016) 148, p.11

²⁴¹ COM (2017) 706, p.11

²⁴² COM (2016) 148, p.11

²⁴³ COM (2017) 566, p.11; COM (2016) 148, p.11

Hoofdstuk 6: Analyse voorgestelde wijzigingen als oplossing voor problematiek rondom huidige btw-richtlijn

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de voorstellen van de EC geanalyseerd. Hierbij wordt besproken in hoeverre de maatregelen een oplossing kunnen vormen voor de problemen met het huidige btw-stelsel. De voorstellen zullen tegen de door de EC gestelde doelstellingen voor een nieuw btw-stelsel worden afgezet. Dit zijn fraudebestendigheid, eenvoud en werkbaarheid en duurzame economische groei.

6.2 Fraudebestendigheid

De EC heeft verschillende voorstellen gepubliceerd om de nieuwe btw-richtlijn fraudebestendiger te maken. Dit is onder meer de aanpassing van het intracommunautaire transactie-regime naar een B2B-goederen-systematiek, samenhangend met de invoering van de status van gecertificeerd belastingplichtige. De nieuwe B2B-goederen-systematiek leidt tot twee mogelijke uitkomsten. De eerste uitkomst is het voldoen van btw door de leverancier via de OSS. De tweede uitkomst is het toepassen van de verleggingsregeling in het geval sprake is van een gecertificeerd belastingplichtige als afnemer.

De invoering van de nieuwe B2B-goederen-systematiek zou volgens de EC moeten leiden tot een reductie van btw-fraude, waaronder de carousel-fraude, van 41 miljard euro op het totaal van 50 miljard euro.²⁴⁴ Deze grote daling zou het gevolg zijn van het wegnemen van de prikkel voor ondernemers om btw-vrij goederen in een andere lidstaat te verwerven. Ploffers kunnen voortaan minder fraudewinst behalen doordat, bij zowel de (grensoverschrijdende) inkoop als de verkoop van de goederen, btw in rekening wordt gebracht. Zelfs indien een lager btw-tarief geldt bij de inkoop van goederen, dan bij de verkoop van de goederen, wordt de btw-fraudewinst gereduceerd.²⁴⁵ Dit wordt gezien als dé fraudeoorzaak binnen het huidige systeem van de intracommunautaire transacties. Deze maatregel vermindert de grondslag voor btw-fraude aanzienlijk.²⁴⁶

Desalniettemin moet, volgens het ministerie van Buitenlandse Zaken in reactie op de voorstellen van de EC, niet worden onderschat hoe creatief frauduleuze ondernemers kunnen zijn. Hun vaak snelle aanpassingsvermogen kan leiden tot nieuwe vormen van fraude.²⁴⁷ Zo ligt bijvoorbeeld een nieuw risico bij het niet voldoen van btw door de leverancier in de lidstaat van bestemming van de goederen, via de OSS. De leverancier brengt dan wel btw in rekening, maar voldoet het niet.²⁴⁸

In het verleden is bij het toepassen van de verleggingsregeling door EU-lidstaten ervaren dat, ondanks dat deze regeling een effectieve manier is om btw-fraude de das om te doen, fraudeurs erg snel zijn met het zoeken naar nieuwe fraudemogelijkheden in andere sectoren. Daarnaast zorgt de facultatieve toepassing van de verleggingsregeling ervoor dat niet alle lidstaten zo een regeling kennen.²⁴⁹ Zo heeft Nederland de verleggingsregeling in werking gesteld voor emissierechten, maar Bulgarije niet.²⁵⁰ Hierdoor kunnen fraudeurs eenvoudig hun werkterrein verleggen naar een andere

²⁴⁴ Ernst & Young, 2015

²⁴⁵ Ministerie van Buitenlandse Zaken, 10 november 2017, p.6

²⁴⁶ Norden, van, NTFR 2017(48) 2908

²⁴⁷ Ministerie van Buitenlandse Zaken, 10 november 2017, p.6

²⁴⁸ V-N 2017/58.13

²⁴⁹ Wolf, WFR 2010/88

²⁵⁰ Van der Hel-van Dijk & Griffioen, WFR 2015/1282

lidstaat. De huidige voorstellen van de EC veranderen hier niets aan. Een algemene, permanente verleggingsregeling maakt immers geen deel uit van de plannen.²⁵¹

De invoering van de status van gecertificeerd belastingplichtige klinkt als een mooie oplossing voor het kunnen behouden van enkele fraudegevoelige vereenvoudigingsmaatregelen, echter levert de toekenning van de status ook vragen op. De gedachte is dat een gecertificeerd belastingplichtige wereldwijd als betrouwbaar kan worden aangemerkt. Echter hangt een goede werking van dit systeem samen met een compleet vooronderzoek alvorens de certificering wordt gegeven. De vraag is hoe zo een onderzoek goed kan worden vormgegeven. Daarnaast blijft het vooronderzoek een momentopname en zal constante monitoring van de certificering noodzakelijk zijn om te voorkomen dat gecertificeerde belastingplichtigen niet alsnog aan fraudepraktijken zullen deelnemen. Ook moet genoeg vertrouwen bestaan tussen lidstaten voor de werking van dit systeem, aangezien de certificering in één lidstaat geldig is in de gehele EU. Al met al is frauderobuustheid van dit systeem onderdeel niet gegarandeerd.²⁵²

Daarnaast noemt het Ministerie van Buitenlandse Zaken de verdere uitbreiding van de OSS een financieel risico. Zo zullen door het gebruik van het 'clearing'-systeem tussen lidstaten en het grotere aantal ondernemers dat aangifte zal doen via de OSS grotere geldstromen, van al gauw tientallen miljarden euro's, tussen lidstaten ontstaan. Wanneer een lidstaat btw namens een ondernemer moet voldoen aan een andere lidstaat, is het van belang dat de eerste lidstaat het geld ook daadwerkelijk ontvangt van de ondernemer. Wanneer dat niet gebeurt, zal de eerste lidstaat niet gauw geld voldoen aan een andere lidstaat. De laatstgenoemde lidstaat loopt dan geld mis en zal dit op een of andere manier toch graag willen ontvangen.²⁵³

Er zal een controlemechanisme moeten ontstaan waarbij lidstaten kunnen nagaan of de btw-opbrengsten die toegerekend worden aan hun lidstaat ook daadwerkelijk zijn ontvangen. De OSS zal, met de vele ondernemers die hiervan gebruik maken, zorgen voor grote rekening-courantverhoudingen tussen lidstaten. Zo een zelfde controlemechanisme is benodigd voor de beoogde nieuwe systematiek rondom teruggaafverzoeken, waarbij een teruggaafverzoek met een openstaande btw-schuld in een andere lidstaat dan de lidstaat van vestiging wordt verrekend.

Een missend controlemechanisme zorgt voor een troebel beeld van de juistheid van deze rekening-courantverhoudingen. Naast vertrouwen tussen lidstaten onderling zal een juist controlemechanisme nodig zijn, anders is een systeem als de OSS niet houdbaar. Zo een mechanisme ontbreekt vooral nog in de plannen van de EC.

Om een juiste belastinginning te waarborgen en fraudepraktijken te bestrijden zet de EC in op goed georganiseerde belastingdiensten en onderlinge samenwerking. Aangezien btw-fraude een Europees probleem is, verdient het ook een Europese aanpak. In principe zijn de voorstellen voor de versterking van de administratieve samenwerking tussen lidstaten daarom een welkome ontwikkeling. De nieuwe TNA-tool die binnen het Eurofisc zal worden gebruikt, zal leiden tot snellere analyse van data en vroegtijdige fraudesignalering. Door de prominentere rol voor strafrechtelijke instanties, als Europol, kunnen bij grotere gevallen van fraude strafzaken eerder worden gestart. Daarnaast verbetert de doorontwikkeling van het VIES, zoals de 24/7 toegang, de informatievoorziening voor de belastingdiensten.²⁵⁴

²⁵¹ Norden, van, NTFR 2017(48) 2908

²⁵² Ministerie van Buitenlandse Zaken, 10 november 2017, p.7

²⁵³ Ministerie van Buitenlandse Zaken, 10 november 2017, p.7

²⁵⁴ Ministerie van Financiën, 12 januari 2018

Echter moet worden benoemd dat onderzoek naar de effectiviteit van Europese samenwerking nog erg schaars is, aldus de Europese Rekenkamer in 2015.²⁵⁵ Door het ontbreken van deze gegevens kan lastig worden beoordeeld of intensievere samenwerking tussen lidstaten een juiste oplossing kan vormen in de strijd tegen btw-fraude. Veel lidstaten zetten verder vooral in op nationale fraudebestrijding, aangezien zij dit vaak in eigen hand willen houden.²⁵⁶ Hierdoor blijft het btw-stelsel in een spagaat hangen tussen het nationale – en Europese fraudebestrijdingssysteem.

6.3 Eenvoud en werkbaarheid

De voorstellen van de EC bevat maatregelen ter vereenvoudiging van de administratieve lasten voor ondernemers en belastingdiensten. De vraag blijft echter wanneer een maatregel eenvoudig is of wanneer het einddoel van vereenvoudiging is bereikt.²⁵⁷ Dat brengt een belangrijke constatering met zich mee, namelijk dat het begrip eenvoud lastig is te definiëren. Het begrip eenvoud krijgt vaak een negatieve benadering, het is niet moeilijk of ingewikkeld en het ontbreekt aan ingewikkelde of overmatige structuren. Daarbij is het perspectief van bijvoorbeeld de belastingplichtige, de belastingadviseur of belastinginspecteur van belang, aangezien eenvoud een subjectief begrip is. Het gebruikersperspectief, het perspectief van de belastingplichtige, wordt in de vakliteratuur als belangrijkste maatstaf gezien. Wanneer een belastingplichtige weet wat bedoeld wordt met fiscale wetgeving, weet wat het voor hem betekent en weet wat zijn belastingschuld is, is sprake van inzicht in de werking van het belastingsysteem en wordt een bepaalde mate van eenvoud bereikt. De ervaren ingewikkeldheid door belastingplichtigen in de huidige btw-richtlijn zit vooral in de administratieve ingewikkeldheid. Dit gaat om het gebrek aan overzicht en zekerheid als gevolg van de vele procedures, (berekenings-)voorschriften en formulieren rondom de belastingadministratie. Uiteindelijk kan dit leiden tot hogere nalevingskosten voor ondernemers.²⁵⁸ In Nederland wordt vaak al gepoogd meer inzicht te bereiken door initiatieven als de Belastingtelefoon en de persoonlijke pagina in Mijn Belastingdienst.

Daarentegen weten veel ondernemers, doordat de huidige btw-richtlijn al sinds 1993 in werking is, goed om te gaan met hun administratieve verplichtingen. Zij zullen bij hun economische activiteiten vaak dezelfde handelingen, zoals de lijst-verplichting, moeten uitvoeren. Door deze repetitieve werkzaamheden krijgen ondernemers inzicht in en grip op hun administratieve verplichtingen. Daarnaast geldt voor belastinginspecteurs dat van hen mag worden verwacht dat zij nagenoeg eenvoudig de controleverplichtingen die op hen rusten kunnen oppakken, vanwege het feit dat zij daarvoor zijn opgeleid en dus professionals zijn. Dit alles leidt tot de vraag in hoeverre het wijs is om bepaalde administratieve verplichtingen in een nieuw jasje te gieten, als ondernemers ingesteld zijn op de huidige gang van zaken. In twijfel kan worden getrokken of een wijziging dan leidt tot de beoogde vereenvoudiging.

Desalniettemin beoogt de EC met haar voorstellen een mate van vereenvoudiging waardoor het btw-stelsel makkelijker in gebruik is voor ondernemers. Er wordt gestreefd naar optimale, inwendige neutraliteit. Enkele maatregelen zullen zeker bijdragen aan het bereiken van deze inwendige neutraliteit, zoals de wijzigingen rondom de bijzondere regeling voor kleine ondernemers. Echter andere maatregelen zullen juist een verzwaring zijn van de administratieve lasten.

Zo zet het Ministerie van Buitenlandse zaken haar vraagtekens bij de invoering van het systeem rondom de gecertificeerd belastingplichtige op het gebied van vereenvoudiging binnen het B2B-

²⁵⁵ Europese Rekenkamer, 2015

²⁵⁶ Van der Hel-van Dijk & Griffioen, WFR 2015/1282

²⁵⁷ Arendsen, WFR 2017/151

²⁵⁸ Arendsen, WFR 2017/151

goederen-regime. De status kan betekenen dat ondernemers toegelaten kunnen worden tot vereenvoudigde, doch fraudegevoelige regelingen wat betekent dat voor die ondernemers in het algemeen sprake zal zijn van een verlichting van de nalevingskosten. Daarentegen betekent de invoering van de certificering dat een controlesysteem in werking zal treden dat gehanteerd moet worden door de nationale belastingdiensten, waarvoor zij genoeg capaciteit moeten hebben. Ook zal duidelijk moeten worden voor belastingplichtigen wanneer voldoende aan de gestelde objectieve voorwaarden wordt voldaan voor de certificering.²⁵⁹ Onzekerheid leidt tot hogere nalevingskosten.

Daarnaast zullen de snelle oplossingen in werking treden. De maatregelen zijn in 2016 door de Europese Raad voorgesteld ter implementatie in de btw-wetgeving. Lidstaten snakten naar maatregelen op de gebieden van onder andere de voorraad op afroep en de bewijsvoering bij het daadwerkelijk vervoeren van goederen. Daarmee zijn de oplossingen vooral van tijdelijke aard, tot de invoering van het definitieve btw-stelsel in 2022. De vereenvoudigingsmaatregelen zorgen vooral voor ondernemers voor een verlichting in de administratieve lasten. Zo is de bewijsvoering dat goederen over de grens zijn vervoerd makkelijker, is meer duidelijkheid over het feit dat het btw-identificatienummer een belangrijke voorwaarde is voor toepassing van het nultarief bij een ICL en vervalt een aantal administratieve handelingen bij het overbrengen van eigen goederen in voorraad naar een andere lidstaat. Een kanttekening die gemaakt moet worden, is dat bij al deze snelle oplossingen minstens één betrokken belastingplichtige gecertificeerd belastingplichtige moet zijn. Voor een snelle toepassing van de regels moet eerst de certificering plaatsvinden. Daardoor is het de vraag hoe lang de snelle oplossingen uiteindelijk effectief in werking zullen zijn, voordat certificering van de betrokken ondernemers volbracht is.

Een andere vereenvoudigingsmaatregel is de afschaffing van de lijst-verplichting voor ondernemers die grensoverschrijdend goederenleveringen verrichten. Deze afschaffing hangt samen met de systematiekwijziging rondom B2B-goederenleveringen. Het zou voor leverende ondernemers een vereenvoudiging van administratieve lasten betekenen, omdat zij niet telkens meer alle benodigde gegevens hoeven te verzamelen, te verifiëren in het VIES en aan te leveren bij de belastingdiensten. Het Ministerie van Financiën heeft wel haar bedenkingen bij de afschaffing. Zo wordt gesteld dat de goederenbewegingen nog steeds goed gemonitord moeten worden, ondanks de systematiekwijziging, aangezien fraudeurs erg innovatief zijn met nieuwe fraudepraktijken. De vraag is of de afschaffing van de lijst-verplichting niet resulteert in het verlies van controle op goederen die al dan niet daadwerkelijk het land verlaten.²⁶⁰

Vervolgens zijn de plannen ter aanpassing van meerdere onderdelen van de btw-tariefstructuur erg gewenst door ondernemers en lidstaten.²⁶¹ Zo speelt in de boekensector al jaren een onnodig verschil in de fiscale behandeling tussen boeken en e-boeken, waarbij ondernemers die nagenoeg eenzelfde soort product aanbieden nadeliger worden behandeld. Het e-boek bestaat al tientallen jaren en in al die tijd is het op Europees niveau nog niet gelukt om een gelijke fiscale behandeling binnen de boekensector te bewerkstelligen.

Daarbij geeft de omvorming de bijlage III bij de btw-richtlijn de lidstaten meer beleidsvrijheid in het vaststellen van hun btw-tarieven. De btw-tariefstructuur wordt zo eenvoudiger als geheel gezien, aangezien derogaties niet meer van toepassing zullen zijn. Alle lidstaten hebben gelijke toegang tot de verlaagde tarieven.²⁶² Echter, voor het bedrijfsleven zal het juist zorgen voor een grotere

²⁵⁹ Ministerie van Buitenlandse Zaken, 10 november 2017, p.8

²⁶⁰ Ministerie van Buitenlandse Zaken, 10 november 2017, p.4

²⁶¹ Brief Staatssecretaris van Financiën, 23 januari 2015, nr. IZV 2015/29, V-N 2015/10.22

²⁶² Ministerie van Financiën, 23 februari 2018, p.2-3

hoeveelheid aan toe te passen btw-tarieven bij grensoverschrijdend handelen. Zeker aangezien het btw-stelsel op het gebied van goederenleveringen in 2022 volledig gebaseerd is op het bestemmingslandbeginsel, waardoor de btw-tarieven van de lidstaat van bestemming in rekening zullen moeten worden gebracht.²⁶³ Dit zorgt voor een verzwaring van de administratieve lasten voor ondernemers, daar zij telkens per lidstaat de juiste btw-tarieven bij hun goederenleveringen moeten zoeken en dit ook zullen moeten monitoren door de tijd heen. Er zullen meer verschillende btw-tarieven gaan gelden en, ondanks dat gemiddeld het btw-tarief per lidstaat ongeveer 12% zal bedragen, is het uiteindelijk de vraag in hoeverre deze maatregel leidt tot een vereenvoudiging en harmonisering van de btw-tariefstructuur.²⁶⁴

Tevens maakt de uitbreiding van de MOSS naar een OSS deel uit van de plannen van de EC.²⁶⁵ Door de keuze voor de uitbreiding van het bestaande aangiftesysteem kunnen ondernemers straks via één portaal aangifte doen voor goederenleveringen en elektronische diensten in de gehele EU. Dit is vanzelfsprekend een vereenvoudiging van nalevingskosten, aangezien ondernemers niet meer in alle lidstaten apart geregistreerd hoeven te staan.²⁶⁶ Dat het systeem op termijn uitgebreid wordt met teruggaafverzoeken voor andere lidstaten zorgt voor meer efficiëntie, omdat ondernemers ook dit via één portaal kunnen regelen. Daarentegen betekent het doen van aangifte via dit portaal dat ondernemers zelf voor de leveringen in een bepaalde lidstaat uit uiteenlopende btw-tarieven, inclusief valutaverschillen, moeten kiezen. Niet duidelijk is of, een achteraf verkeerd gekozen btw-tarief, kan leiden tot een naheffing van btw en in hoeverre ondernemers rechtszekerheid kunnen afleiden uit de OSS.²⁶⁷

Daarbij stelt onderzoek naar het MOSS uit 2016 dat 13% van de geregistreerde ondernemers die samen 99,7% van de btw die via het loket aangeven en voldoen. Daarmee heeft 87% van de ondernemers binnen de MOSS hoge administratieve lasten om 0,3% van het totaal aan opgebrachte btw-inkomsten via het portaal. Deze 87% zijn verantwoordelijk voor ongeveer 40 miljoen euro voor de hele EU.²⁶⁸ Daarmee kan de vraag worden opgeworpen of het wenselijk is om zoveel (kleinere) ondernemers die relatief weinig btw-inkomsten voldoen met hoge administratieve lasten op te zadelen.²⁶⁹

Daarenboven wordt de bijzondere regeling voor kleine ondernemers op de schop gegooid.²⁷⁰ Door de afschaffing van het systeem van degressieve vermindering, is nu enkel één soort KOR toepasbaar door lidstaten in de EU: de jaarlijkse omzetrempel. Niet alleen zorgt de invoering van een enkel systeem voor meer harmonisering, ook de grensoverschrijdende werking van de KOR past bij de doelstelling van de ééngemaakte markt binnen de EU. Ondernemers kunnen nu ook opteren voor de KOR in alle lidstaten waar zij actief zijn. Ook zorgt de invoering van nationale vrijstellingsdrempels in plaats van één EU-vrijstellingsdrempel ervoor dat lidstaten meer beleidsvrijheid hebben en daarnaast hun regeling optimaal kunnen vaststellen aan de economische omstandigheden in hun lidstaat.

Door het gebruik van een vrijstellingsdrempel is het duidelijk wanneer ondernemers aan de regeling voldoen en wat het voordeel van de regeling voor hen kan zijn, zeker ten opzichte van de ingewikkelde berekeningen die gepaard gingen bij het systeem van degressieve vermindering in

²⁶³ Ministerie van Financiën, 23 februari 2018, p.4

²⁶⁴ Duinker & Dijkstra, BTW-bulletin 2017/10

²⁶⁵ COM (2017) 569, p.13

²⁶⁶ Ministerie van Financiën, 10 november 2017

²⁶⁷ Merx, WFR 2017/59

²⁶⁸ Deloitte, 2016

²⁶⁹ Bakker, BTW-bulletin 2018/21

²⁷⁰ COM (2018) 21

Nederland. Ook de vereenvoudigde verplichtingen op het gebied van btw-registratie, facturering, boekhouding en verslaglegging hebben een positief effect op de nalevingskosten. Uiteindelijk zullen de maatregelen leiden tot een vermindering van de nalevingskosten voor ondernemers van 18% ten opzichte van de huidige regeling.²⁷¹

Dat Nederland inspeelt op de Europese ontwikkelingen door de invoering van de OVOB, is een positieve ontwikkeling. De Nederlandse OVOB mag dan nog niet verenigbaar zijn met de Europese voorstellen, toch bevat het al kernelementen die ook in de Europese voorstellen staan. Positief is dat de nieuwe OVOB rechtsvormneutraal is en daarmee niet alleen geldt voor natuurlijke personen en samenwerkingsverbanden.²⁷² Uiteindelijk afhankelijk van de definitieve omzetgrens kan het voordeel voor ondernemers behoorlijk oplopen ten opzichte van de huidige situatie.²⁷³

6.4 Duurzame, economische groei

Sommige voorstellen van de EC dragen in sterke mate bij aan het voorkomen van concurrentievervalsingen en het stimuleren van economische groei. Zo maakt de afschaffing van btw-vrijstellingsbepaling van invoer van kleine zendingen een einde aan de ongelijke fiscale behandeling van EU- en niet-EU-ondernemers.²⁷⁴

Daarnaast zijn de fiscale ontwikkelingen op het gebied van e-commerce ook een stap vooruit. Zo hoeven e-commerce ondernemers zich ook niet meer te registreren in alle lidstaten waar zij actief zijn. Ook de drempel die voorkomt dat startende ondernemers al vanaf de eerste verkoop via de OSS hun btw-aangifte moeten doen. Vooral de startende ondernemers krijgen zo meer ruimte om hun economische activiteiten te ontplooiën en hoeven zich dan minder te verdiepen in de Europese fiscale regelgeving.²⁷⁵

In hoofdstuk drie is beschreven voor welke uitdagingen het btw-stelsel de komende jaren nog meer staat. Dit gaat voornamelijk om de verdergaande digitalisering, robotisering en de ontwikkeling van de deeleconomie in combinatie met de fiscaliteit. De voorstellen van de EC bevatten daarentegen nagenoeg geen plannen over hoe lidstaten deze nieuwe fenomenen fiscaal kunnen behandelen en daardoor blijft hier voorlopig nog veel onzekerheid over bestaan. Deze onzekerheid belemmert economische groei doordat de betrokken partijen niet weten wat hun fiscale positie zal zijn in de toekomst.

6.5 Hoe nu verder?

Al met al mag gezegd worden dat de EC een ambitieus plan heeft neergezet ter verbetering van de huidige btw-richtlijn. Veel kleinere plannen als de nieuwe KOR, de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine verzendingen en de maatregelen rondom de e-commerce, zijn belangrijke en positieve ontwikkelingen van het btw-stelsel. De grotere voorstellen als de nieuwe B2B-goederen-systematiek en de status van gecertificeerd belastingplichtige, klinken vooral erg goed. De plannen zijn in een ideale wereld goed toepasbaar, echter zal het in realiteit in de praktijk hier en daar tegen problemen aanlopen.

Allereerst is de vraag welk kernprobleem deze grotere voorstellen oplost. Het kernprobleem is hier vooral het niet voldoen van btw door ploffers in het intracommunautaire transactieverkeer. De EC stelt als oplossing voor dit probleem de nieuwe B2B-goederen-systematiek voor. Echter kan dit

²⁷¹ COM (2018) 21, p.16

²⁷² V-N 2018/21.23

²⁷³ Mobach, BTW-bulletin 2018/34

²⁷⁴ COM (2016) 757

²⁷⁵ Merx, WFR 2017/59

systeem gezien worden als een nieuwe vormgeving van het huidige systeem rondom de intracommunautaire transacties. Enerzijds kan het nieuwe systeem resulteren in de verleggingsregeling voor gecertificeerd belastingplichtigen, anderzijds in de toepassing van de OSS. De verleggingsregeling is in de btw geen nieuw fenomeen en ook het principe van het in rekening brengen van btw door een leverancier, zoals in de OSS, kennen we al. In deze nieuwe systematiek kunnen leveranciers nog steeds hun btw niet voldoen en afnemers diezelfde btw wel in aftrek brengen. De voorstellen van de EC geven geen oplossing voor het niet voldoen van btw door leveranciers.

Daarnaast wordt een aantal controle- en administratie bepalingen afgeschaft, waardoor het de vraag is of voldoende toezicht is op de daadwerkelijke grensovergang van goederen. Het volgen van de goederen is van groot belang om te kunnen bepalen of, wanneer en waar btw verschuldigd is. Ook is controle op goederenstromen essentieel om fraude de das om te doen. Hetzelfde geldt bij de verlegging naar een gecertificeerd belastingplichtige. Het controlemechanisme waarmee lidstaten kunnen controleren of de verlegde btw wel wordt voldaan, mist in de voorstellen van de EC.

Daarnaast blijven de echte oplossingen ontbreken bij de nieuwe btw-tariefstructuur, waar fraude echt kan worden voorkomen door de btw-tarieven in de hele EU gelijk te trekken. Ondanks de intensivering van de administratieve samenwerking blijft de basis van vertrouwen tussen belastingdiensten in elkaars deskundigheid erg gering. Het opgeven van soevereiniteit omtrent de belastingpolitiek is een politiek gevoelig onderwerp. Het vertrouwen in Europese instituties en andere lidstaten blijft daarmee ondergeschikt aan de controle over de eigen belastingpolitiek.

Bovendien is het nog maar afwachten of de ingangsdatum van respectievelijk 2019 en 2022 worden gehaald. De wetgeving zal op Europees niveau en op lidstaat-niveau aangenomen en geïmplementeerd moeten worden. Dat is een langdurig proces.

Uiteindelijk zal het twijfelachtig zijn dat alle lidstaten enthousiast zijn voor de voorstellen van de EC, aangezien nog veel haken en ogen aan de voorstellen zitten en ook binnen de vakliteratuur veel verschillende visies bestaan op de voorstellen. De komende tijd zal blijken of de lidstaten het onder unanimitie eens kunnen worden. Discussies en politieke spelletjes zullen niet ontbreken. Het laatste woord is hier nog niet over gezegd.

Hoofdstuk 7: Conclusie

De EC heeft in september 2016 een btw-actieplan opgesteld ter vervanging van de huidige btw-richtlijn met haar visie op een definitief, Europees btw-stelsel. Lange tijd was geen politiek draagvlak voor een btw-richtlijnherziening. De richtlijnwijziging van 1993 werd gezien als de afschaffing van de Europese fiscale binnengrenzen en als tijdelijk stelsel tot de invoering van een definitief btw-stelsel. In 2006 is enkel een herschikking van artikelen doorgevoerd in de btw-richtlijn, echter grote materiële wijzigingen bleven uit. Sindsdien is deze btw-richtlijn het leidende stelsel in de EU.

In deze bachelorscriptie is uitgewerkt hoe de huidige btw-richtlijn werkt en wat de problemen en uitdagingen rondom deze btw-richtlijn heden ten dage zijn. Ook is besproken welke maatregelen de EC al door de jaren heen heeft genomen. Uiteindelijk is uitgewerkt wat de voorstellen van de EC uit 2016 en de daaropvolgende technische uitwerkingen van deze voorstellen inhouden en is geanalyseerd in hoeverre deze voorstellen een oplossing kunnen vormen.

De probleemstelling die centraal staat in deze bachelorscriptie luidt als volgt: *'In hoeverre verhelpt het voorstel van de Europese Commissie uit april 2016 voor een nieuwe btw-richtlijn de knelpunten van de huidige btw-richtlijn met betrekking tot de carouselfraude en de hoge nalevingskosten voor de belastingdiensten van de Europese lidstaten en ondernemers?'*

Het huidige btw-stelsel is gebaseerd op een aantal kernelementen, zoals het bestemmingsland-, het oorsprongland- en het neutraliteitsbeginsel. In deze bachelorscriptie is de btw-tariefstructuur en de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen uiteengezet en is een uitwerking gegeven van de systematiek rondom grensoverschrijdende goederentransacties, de intracommunautaire transacties. De impact van deze wetgeving op de uitvoerbaarheid voor ondernemers, lidstaten en belastingdiensten is ook besproken.

De btw-richtlijn leidt tot verscheidene fraudevormen, waarvan de carouselfraude de grootste en meest voorkomende is. Ook leidt de btw-richtlijn tot concurrentievervalsingen binnen de ééngemaakte markt, bijvoorbeeld tussen EU-ondernemers en niet-EU-ondernemers. De nalevingskosten voor ondernemers lopen behoorlijk op en zijn vooral voor kleinere ondernemers en ondernemers die grensoverschrijdend opereren substantieel. Tenslotte is de btw-richtlijn niet ontworpen op nieuwe fenomenen als de digitale- en deeleconomie.

Maatregelen als de verleggingsregeling, de weigering van aftrek van voorbelasting of het nultarief en het snelle reactie mechanisme zorgen ervoor dat belastingdiensten meer handvatten hebben om (carousel)fraude aan te pakken. Ook leiden technologische ontwikkelingen tot de invoering van e-governance waarbij belastingdiensten steeds meer digitale controlemogelijkheden hebben en ondernemers hun btw-verplichtingen digitaal kunnen voldoen.

De voorstellen van de EC pogen het btw-stelsel beter aan te laten sluiten bij de huidige economische en technologische ontwikkelingen. Belangrijke hoekstenen van het nieuwe stelsel zijn eenvoud, frauderobuustheid, efficiëntie en duurzaamheid. Daarnaast moet de btw-richtlijn gebaseerd zijn op vertrouwen tussen ondernemers, belastingdiensten en lidstaten.

Snelle oplossingen als de voorraad op afroep, het erkennen van een btw-identificatienummer als materiële voorwaarde voor toepassing van het nultarief bij een ICL en een vereenvoudiging van de bewijslast bij het vervoer van intracommunautaire transacties, zorgen voor een verlichting van de nalevingskosten op de korte termijn.

Op de lange termijn zal het btw-stelsel meer ingericht zijn op het bestemmingslandbeginsel. De systematiek rondom de intracommunautaire transacties wordt omgezet in een systeem van leveringen binnen de Unie. Grensoverschrijdende goederenleveringen zullen voortaan, net als bij dienstverrichtingen, voor prestaties in de gehele EU, via een online portaal, de OSS, aangegeven kunnen worden voor alle lidstaten. Hierdoor worden de administratieve btw-verplichtingen meer gecentreerd. Een belangrijk nieuw begrip in deze is de status van gecertificeerd belastingplichtige. Deze wereldwijd, betrouwbare belastingplichtige komt in aanmerking voor verschillende (fraudegevoelige) vereenvoudigingsmaatregelen.

Daarnaast zet de EC in op de versterking van administratieve samenwerking tussen lidstaten en strafrechtelijke EU-instanties, als Europol. Onderzoek naar de effectiviteit van deze grensoverschrijdende samenwerking is echter nog schaars.

De beantwoording van de probleemstelling leidt tot de conclusie dat de voorstellen van de EC een ambitieus plan vertegenwoordigen. De plannen worden gepresenteerd als de oplossing voor fraudepraktijken en hoge nalevingskosten. Echter is de vraag of dit pakket aan maatregelen als geheel ook zo kunnen worden gezien. Zo zal het systeem van de levering binnen de Unie de carrouselfraude grotendeels doen afnemen, maar dit betekent niet dat fraudeurs geen andere fraudevormen zullen ontwikkelen. De certificering van de gecertificeerd belastingplichtige leidt tot een nieuw controlesysteem voor lidstaten, een administratieve verzwaring. Het moet blijken of de certificering zal leiden tot een betere grip op de fraudepraktijken en of de kwaliteit van de toewijzing van de status geen wassen neus zal zijn, als constante monitoring van de certificering daarbij ontbreekt. Daarnaast roept de beperkte afschaffing van de lijstverplichting de vraag op of de goederenbewegingen nog wel gemonitord kunnen worden.

De uitbreiding van de verleggingsregeling is in de btw geen nieuw fenomeen en ook het principe van het in rekening brengen van btw door een leverancier, zoals met de OSS, kennen we al. In deze nieuwe systematiek wordt het kernprobleem dat leveranciers hun btw niet voldoen en afnemers diezelfde btw wel in aftrek brengen niet opgelost. Het controlemechanisme waarmee lidstaten kunnen controleren of de verlegde btw wel wordt voldaan, mist in de voorstellen van de EC.

De voorgestelde bijzondere regeling voor kleine ondernemers leidt tot een verlichting van de nalevingskosten voor kleinere ondernemers. Daarentegen leidt de grotere beleidsvrijheid in de vaststelling van de btw-tarieven door lidstaten tot een grotere hoeveelheid aan verschillende btw-tarieven in de EU. Voor veel ondernemers zal dit het gebruik van het beoogde OSS ingewikkelder maken.

Uiteindelijk zal het de vraag zijn of de lidstaten het unaniem eens kunnen worden over de voorstellen van de EC, aangezien de voorstellen nog veel open eindjes bevatten. De wetgeving zal op Europees niveau en op lidstaat-niveau aangenomen en geïmplementeerd moeten worden wat maakt dat het twijfelachtig of de ingangsdatum van respectievelijk 2019 en 2022 wordt gehaald.

Literatuurlijst

Artikelen

- A.J. van Doesum e.a., *'De nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw'*, WFR 2008/279
- C. Evers, *'BTW-carrouselfraude; aanpakken met de botte bijl of bestrijden bij de wortel?'*, Forfaitair 2006/163
- E. Usta & M.M.W.D. Merkx, *'De btw-aangifte onder het mini één-loket-systeem per 2015'*, BTW-bulletin 2014/4
- E.C.J.M. van der Hel-van Dijk & M.A. Griffioen, *'Aanpak BTW-fraude Europa: dweilen met de nationale kraan open'*, WFR 2015/1282
- F.L.J. Vervaeke & M. van den Oetelaar, *'Btw-carrouselfraude'*, BTW en internationaal zaken doen 2015/3.6
- I. Duinker & K. Dijkstra, *'Meer of minder posten met een verlaagd btw-tarief?'*, BTW-bulletin 2017/10
- J. Sanders, *'Voorstel Europese Commissie nieuwe btw-regels e-commerce- en online bedrijven'*, BTW-bulletin 2017/4
- J.J.J. Maessen, *'Europa radeloos over carrouselfraude'*, WFR 2007/473
- M.E. van Hilten, *'Vrijstellingen: hoe eng is strikt?'*, WFR 2009/1328
- M.M.W.D. Merkx, *'Nieuwe plannen voor BTW en e-commerce: eenvoudig, neutraal en minder verlies aan belastinginkomsten?'*, WFR 2017/59
- O.L. Mobach, *'Aangekondigde wijzigingen in de regeling voor kleine ondernemers'*, BTW-bulletin 2018/34
- P. Bakker, *'Elektronische diensten in de internationale btw-praktijk'*, BTW-bulletin 2018/21
- P.A. Pronk, *'Administratieve lasten en naleving van fiscale regelgeving door ondernemingen'*, WFR 2001/1395
- R. Arendsen, *'Zicht op vereenvoudiging?'*, WFR 2017/151
- R.A. Wolf, *'Btw en emissierechten: een klimaat voor fraude?'*, WFR 2010/88
- R.A. Wolf, *'BTW, administratieve bijstand en EU'*, MBB 2004/06
- S.A. Balli e.a., *'Gegevensuitwisseling via databanken (VIES – VAT Information Exchange System)'*, Fiscaal Memo BTW 2017/13.7.2
- S.T.M. Beelen, *'Verdwijnt teruggaaf op grond van Achtste richtlijn?'*, BtwBrief 1998, nr. 8–9, p. 14–17

Besluiten

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 december 2001, Stb. 2001, 643

Besluit Minister van Financiën van 25 januari 2007, Stcrt. 2007, 25

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, Stcrt. 2009, 10843

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 26 maart 2013, Stcrt. 2012, 26778

Boeken

B.J.M. Terra & P.J. Wattel, in: *European Tax Law (Fiscale Handboeken nr. 10) 2011/4.1.5.3*, 2011

E.J.M. Vergeer, *Regeldruk vanuit een ander perspectief : onderzoek naar de beleving van deregulering bij ondernemers*, 2017

J. Reugebrink, *Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer, 1965

L.L.C. Blom, E.M. van Doornik, *BTW en internationaal goederenverkeer*, Deventer: Wolters Kluwer 2017

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2014

Europese Commissie

COM (2003) 397

COM (2008) 109

COM (2010) 561

COM (2014) 229

COM (2016) 148

COM (2016) 757

COM (2016) 758

COM (2017) 566

COM (2017) 567

COM (2017) 569

COM (2017) 706

COM (2018) 15

COM (2018) 20

COM (2018) 21

COM (2018) 329

Europese commissie, 21 maart 2018, nr. IP/18/2041, V-N 2018/18.18

Internetbronnen

Algemene Rekenkamer, *Opvolging aanbevelingen Intracommunautaire btw-fraude (peilmoment augustus 2017)*. Via: <https://www.rekenkamer.nl/publicaties/publicaties/2017/09/28/opvolging-aanbevelingen-intracommunautaire-btw-fraude> (op 27-07-2018)

Belastingdienst, *Teruggaaf van btw uit andere EU-landen*. Via: <https://eubtw.belastingdienst.nl/netp/> (op 27-07-2018)

Belastingdienst, *Vereisten voor teruggaafverzoek btw uit ander EU-landen (per land) 2018*. Via: <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/bijlage vereisten verzoek teruggaaf btw andere eu ob412b18fd.pdf> (op 27-07-2018)

Europese Commissie, *Systeem voor de uitwisseling van BTW-informatie (VIES)*. Via: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=nl (op 27-07-2018)

UK Government, *VAT rates*. Via: <https://www.gov.uk/vat-rates> (op 27-07-2018)

Vakstudie 06 – Omzetbelasting, Wolters Kluwer. Via: https://www.navigator.nl/vakstudie/WKNL_CSL_610 (op 27-07-2018)

Vakstudie 10 – Invorderingswet, Wolters Kluwer. Via: https://www.navigator.nl/publication/WKNL_CSL_612 (op 27-07-2018)

Jurisprudentie Hof van Justitie EU

HvJ EU, 8 februari 1990, C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise SAFE)

HvJ EG, 27 oktober 1993, C-281/91 (Muys en De Winter)

HvJ EG, 7 september 1999, C-216/97 (Gregg & Gregg)

HvJ EG, 12 januari 2006, C-354/03, C-355/03 en C-484/03, (Optigen, Fulcrum Electronics en Bond House Systems)

HvJ EG, 21 februari 2006, C-255/02, (Halifax)

HvJ EG, 21 februari 2006, C-223/03, (Huddersfield)

HvJ EG, 6 april 2006, C-245/04, (EMAG)

HvJ EG, 11 mei 2006, C-384/04, (Federation of Technological Industries)

HvJ EG, 6 juli 2006, C-439/04 en C-440/04, (Axel Kittel/Recolta Recycling BVBA)

HvJ EG, 12 juni 2008, C-462-05 (Commissie/ Portugal)

HvJ EU, 22 april 2010, C-536/08, (X en Facet)

HvJ EU, 16 februari 2012, C-594/10, (Van Laarhoven)

HvJ EU, 2 juni 2012, C-80/11 en C-142/11 (Mahagében en David)

HvJ EU, 6 september 2012, C-273/11, (Mecsek-Gabona)

HvJ EU, 27 september 2012, C-587/10, (VSTRO)
HvJ EU, 14 maart 2013, C-527/11, (Ablesio SIA)
HvJ EU, 18 december 2014, C-131/13, (Italmoda)
HvJ EU, 09-02-2017, C-21/16, (Euro Tyre)
HvJ EU, 19 oktober 2017, C-101/16, (Paper Consult)
HvJ EU, 27 juni 2018, C-459/17, (SGI en Valérieane SNC)

Jurisprudentie Hoge Raad der Nederlanden

HR, 6 maart 1991, nr. 25 009
HR, 10 januari 2018, nr. 16/06245
HR, 6 april 2018, nr. 16/01157

Krantenartikelen

Het Financieele Dagblad, 'Vooral hoofdbreken over internettaks', 13 september 2017
Het Financieele Dagblad, 'Brussel mikt op totale omslag van btw-stelsel', 3 oktober 2017
Het Financieele Dagblad, 'Ongrijpbare Belastingdienst 'binnen de kaders' gedwongen', 7 januari 2018
Het Financieele Dagblad, 'Nederlander zoekt vaker koopjes bij Chinese webshops', 11 april 2018
Het Financieele Dagblad, 'Impasse rond laag btw-tarief op e-boeken duurt voort', 25 mei 2018

Onderzoek

B. Staes & A. Buedts, *Btw carousel fraude*, 12 juli 2011
Center for Social and Economic Research, *Studie en verslagen over de btw-kloof in de 28 lidstaten van de EU*, TAXUD/2015/CC/13, 18 september 2017
Deloitte, *VAT Aspects of cross-border ecommerce - Options for modernisation Final report – Lot 3*, November 2016
Ernst & Young, *Implementing the "destination principle" to intra-EU B2B supplies of goods Feasibility and economic evaluation study*, 2015
Europese Rekenkamer, *De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig*, 2015
Institute for Fiscal Studies, *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*, 2011
Rathenau Instituut, *Deeleconomie zet publieke waarden onder druk*, 30 mei 2017
Rekenhof, *Intracommunautaire btw-fraude*, maart 2009

Overige bronnen

Europese Raad, *'Btw op elektronische handel: nieuwe regels aangenomen'*, 5 december 2017

Europese Raad, *'Normale btw-tarief definitief vastgesteld op 15%'*, 22 juni 2018

Jüncker, *Staat van de Unie 2017, onderdeel 10/ Een Unie van democratische verandering*, 13 september 2017

Persbericht Europol, *Carbon Credit fraud causes more than 5 billion euros damage for the European Taxpayer*, 9 december 2010

Parlementaire stukken

Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3

Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 5

Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 6

Kamerstukken II 2012/13, 31 880, nr. 3

Kamerstukken II 2012/13, 31 880, nr. 4

Minister van Buitenlandse Zaken, 10 november 2017, nr. BZDOC-1015490419-119, V-N 2017/58.13

Minister van Financiën, 12 januari 2018, nr. 22112-2458

Minister van Financiën, 23 februari 2018, nr. 22112-2497

Minister van Financiën, 30 maart 2018, nr. ongenummerd, V-N 2018/21.23

Staatssecretaris van Financiën, 23 februari 2018, nr. 2018-27221, V-N 2018/14.3

Staatssecretaris van Financiën, 23 januari 2015, nr. IZV 2015/29, V-N 2015/10.22