

Erasmus
School of
Economics

Erasmus
School of
Law

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Master Fiscale Economie (Indirecte Belastingen)

Masterscriptie

De toekomst van de Europese Btw, op een goede weg?

Naam:

Philipp Brandl

Studentnummer:

415683

Begeleider:

Drs. P.C.J. Oerlemans

Tweede lezer:

Dr. R.N.F. Zuidgeest

Datum en plaats:

1 oktober 2020, Den Haag

Voorwoord

Voor u ligt mijn masterthese ter afronding van mijn vierjarige studie fiscale economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Na het afronden van de bachelor fiscale economie stond ik voor de keuze om een specialisatie te kiezen op het gebied van belastingen. Sinds het begin van de bachelor merkte ik dat de vakken en onderwerpen op het gebied van indirecte belastingen mij het meest aantrokken. De keuze was daarom ook makkelijk gemaakt en ik koos voor de specialisatie indirecte belastingen. Een keuze waar ik tot vandaag zeker geen spijt van heb gehad.

Het zal u dan ook niet verbazen dat het onderwerp van deze scriptie zich focust op de omzetbelasting. Deze scriptie gaat over het huidige btw-stelsel voor goederenleveringen in het handelsverkeer tussen de lidstaten en de voorgestelde plannen van de Europese Commissie om tot een definitief btw-stelsel te komen. Tijdens het schrijven van mijn bachelor scriptie over de tarieven van de huidige overgangsregeling in de omzetbelasting kwam ik steeds meer achter hoeveel knelpunten het huidige btw-stelsel kent en dat verandering dringend nodig is. Dit heeft mij aangespoord om dit verder te onderzoeken aan de hand van deze scriptie. Ik wilde graag onderzoeken wat er precies aan schort bij de huidige overgangsregeling en hoe de btw-regeling voor intracommunautaire transacties het beste kan worden vormgegeven in de toekomst. Ik heb dan ook met enorm veel enthousiasme aan deze afstudeerscriptie gewerkt.

In het bijzonder wil ik mijn scriptiebegeleider de heer Oerlemans bedanken. Hij heeft mij niet alleen tijdens mijn masterscriptie goed begeleid. Ook mijn bachelor scriptie heb ik mogen afronden onder toezicht van de heer Oerlemans. Ik vond het enorm prettig samenwerken met de heer Oerlemans. Hij gaf me enorm veel vrijheid in het schrijven van deze masterscriptie, maar wist wel goed te benadrukken welke aspecten anders aangepakt konden worden.

Tot slot wil ik mijn ouders en vriendin bedanken voor hun (financiële) steun en vertrouwen die ik gedurende mijn studie heb ontvangen. Zonder hen was het zeker niet zo goed verlopen en daar ben ik hen zeer dankbaar voor.

Ik ben trots op het eindresultaat en hoop hiermee een kleine bijdrage te kunnen leveren aan het onderzoeken van de talrijke mogelijkheden die er zijn voor een toekomstige omzetbelasting. Ik wens u veel plezier met het lezen van deze scriptie!

Philipp Brandl

Den Haag, 1 oktober 2020

Inhoudsopgave

Voorwoord	1
Lijst van gebruikte afkortingen	4
Hoofdstuk 1: Inleiding	6
1.1 Aanleiding.....	6
1.2 Probleemstelling.....	7
1.3 Plan van aanpak.....	8
Hoofdstuk 2: Historie van het Europese btw-stelsel en de huidige situatie.....	9
2.1 Inleiding.....	9
2.2 De historie van het Europese btw-stelsel	9
2.3 De huidige situatie.....	11
2.3.1 De binnenlandse situaties	11
2.3.2 Grensoverschrijdende situaties	12
2.3.3 De intracommunautaire levering	15
2.3.4 De intracommunautaire verwerving	18
2.3.3 Intracommunautaire ABC-transacties	19
2.4 Pijnpunten huidig btw-stelsel	21
2.4.1 Btw-fraude	21
2.4.2 Administratieve lasten	23
2.4.3 Overige tekortkomingen	24
2.5 Conclusie	25
Hoofdstuk 3: De voorstellen van de Europese Commissie	26
3.1 Inleiding.....	26
3.2 Tijd om in te grijpen	26
3.3 Het VAT Action Plan 2016.....	27
3.3.1 Action to support e-commerce and small and medium sized enterprises	28
3.3.2 Action to tackle VAT fraud	29
3.3.3 Action towards a robust single European VAT area	29
3.3.4 Action on VAT rates.....	30
3.3.5 Concluderend.....	31
3.4 Europese vervolgstappen.....	31
3.5 Aangenomen voorstellen	32
3.5.1 Richtlijn optionele verleggingsregeling en snellereactiemechanisme.....	32
3.5.2 Richtlijn e-publicaties.....	32
3.5.3 VAT Digital Single Market Package.....	32
3.6 Nog aan te nemen richtlijnvoorstellen	34
3.6.1 Definitieve Btw-stelsel	34
3.6.2 Quick-fixes	37
3.6.3 Richtlijnvoorstel voor verlaagde tarieven	41
3.6.4 Richtlijnvoorstel voor kleine ondernemingen	42
3.7 Definitieve btw-stelsel, de juiste weg?	43
3.8 Conclusie	46
Hoofdstuk 4: Alternatieven op het VAT Action Plan	48
4.1 Alternatieven op het VAT Action Plan	48

4.2 Veranderde wijze van belastinginning	48
4.3 Split payment model	49
4.4 Het data-warehouse model.....	50
4.5 Het Centrale VAT monitoring database model.....	51
4.6 Technologische oplossingen.....	52
4.6.1 VAT Locator Number	52
4.6.2 Digital VAT	53
4.6.3 Realtime VAT.....	54
4.6.4 Real time reporting	55
4.7 Behouden en verbeteren van het huidige Btw-systeem	57
4.8 Verbeteren (administratieve) samenwerking	58
4.9 Algemene verleggingsregeling	59
4.10 Volledige harmonisatie binnen Europa.....	60
4.11 Voldoening door consumenten	62
4.12 Omzetting in de praktijk en persoonlijke mening.....	63
4.12.1 Persoonlijke mening	63
4.13 Conclusie	66
Hoofdstuk 5: Conclusie.....	68
Lijst van gebruikte literatuur.....	71
Jurisprudentielijst	75
Bijlagen.....	76
<i>Bijlage 1: Voor- en Nadelen van toekomstige alternatieven.....</i>	<i>76</i>

Lijst van gebruikte afkortingen

AEO	Authorised Economic Operator
Art.	Artikel
B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
Blz.	Bladzijde
BNB	Beslissingen in Belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
COM	Document van de Commissie van de Europese Gemeenschap
CTP	Certified Taxable Person
CMR	Convention Relative au Contrat de Transport International de Marchandises par Route (Conventie voor het Internationaal Vervoer van Zaken over de Weg).
D-VAT	Digital VAT
EC	Europese Commissie
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap
ERP	Enterprise Resource Planning
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
ICL	Intracommunautaire levering
ICP	intracommunautaire prestatie
ICV	Intracommunautaire verwerving
i-OSS	Invoer-One-Stop-Shop
KOR	Kleineondernemersregeling
MKB	Midden- en Kleinbedrijf
MNO	Multinationale onderneming
MOSS	Mini-One-Stop-Shop
Nr.	Nummer
P.	Pagina
OB	Omzetbelasting
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OSS	One-Stop-Shop
PbEG	Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen

R.o.	Rechtsoverweging
Rtvat	Realtime VAT
SAF-T	Standard Audit File for Tax
SDI	Sistema di Interscambio
TNA	Transaction Network Analysis
VAT	Value-added Tax
VIES	VAT Information Exchange System
VLN	VAT Locator Number
Wet OB 1968	Wet op de Omzetbelasting 1968

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Aanleiding

De belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw) is ontstaan in tijden van nood of crisis. Wereldwijd hadden landen het financieel zwaar te verduren en introduceerden een omzetbelasting om zo aan rijksinkomsten te komen. Wanneer de crisis voorbij was, zou de omzetbelasting weer verdwijnen. Dit is er echter nooit van gekomen. Tegenwoordig is de omzetbelasting in Nederland, maar ook elders, niet meer weg te denken. In 2018 bracht de omzetbelasting ruim 60 miljard euro op voor de Nederlandse schatkist.¹ Daarmee bedraagt de opbrengst van de btw nog maar 2 miljard euro minder dan de opbrengst van de loon- en inkomstenbelasting in Nederland. De opbrengsten van de omzetbelasting zal naar verwachting de komende jaren blijven stijgen. De plannen van het kabinet zijn om de lasten steeds verder te verschuiven van belasting op inkomen naar belasting op uitgaven. De keuze voor een verschuiving van de lasten lijkt economisch van aard te zijn. Het lager belasten van arbeid en bedrijfswinsten kan een positief effect hebben op de economische groei. Lagere belasting op arbeid maakt het immers aantrekkelijker om te gaan werken. Ook een lagere belasting op bedrijfswinsten kan een goede prikkel geven voor bedrijven om te blijven investeren. Daarbij komt dat de verhoging van het verlaagde tarief bij heeft gedragen aan de verhoogde opbrengsten van de omzetbelasting.

Het btw-stelsel voor internationale handel binnen de Europese Unie kwam tot stand in 1993. De verschillende lidstaten in Europa hanteerden ieder een eigen regelgeving. Hierdoor ontstond een oerwoud aan regels en hier wilde men verandering in brengen. In 1993 vervielen de fiscale binnengrenzen binnen de Europese Unie. Met het vervallen van de fiscale binnengrenzen was het voor lidstaten niet meer mogelijk om goederen te volgen en moest een systeem worden bedacht om belastingheffing bij grensoverschrijdende handel te waarborgen. De regeling was bedoeld als overgangsregeling en zou binnen enkele jaren moeten worden omgezet in een definitief Europees btw-systeem. Nu, 27 jaar later, hanteren we nog steeds deze overgangsregeling. Dit heeft er toe geleid dat het huidige btw-stelsel verouderd is en niet opgewassen is tegen de uitdagingen van de moderne, digitale economie. In de loop der jaren zijn de nodige aanpassingen gedaan aan het btw-stelsel. Dit heeft er toe geleid dat het btw-stelsel alleen maar complexer en onoverzichtelijker is geworden.

Er wordt dan ook vaak kritiek geleverd op het huidige btw-stelsel. Het zou te complex en lastig uitvoerbaar zijn geworden voor zowel ondernemers als belastingautoriteiten. Zo blijken de administratieve lasten die verband houden met een binnenlandse goederentransactie een stuk lager te zijn dan bij een grensoverschrijdende transactie. Daarnaast blijken belastingautoriteiten verre van efficiënt om te kunnen gaan met het huidige systeem en lopen zo enorm veel belastinginkomsten mis. Naar schatting was de geschatte btw-kloof binnen de

¹ Miljoenennota 2019.

gehele Europese Unie in 2017 zo'n 137,5 miljard euro.² Dit bedroeg 11,2% van de totale btw inkomsten in de Europese Unie voor dat jaar. In Nederland bedroeg de btw-kloof in 2017 ruim 3 miljard euro. Dit kwam neer op ongeveer 5% van de totale btw inkomsten van dat jaar. Daarmee doet Nederland het nog relatief goed ten opzichte van andere lidstaten. Zo is de btw-kloof in Roemenië en Griekenland meer dan zes keer zo hoog.³ Dit laat zien wat voor een enorm bedrag de lidstaten jaarlijks mislopen door het vasthouden aan dit verouderde btw-stelsel.

Daarnaast is het huidige btw-systeem gevoelig voor verschillende soorten van fraude. Een groot deel van de hiervoor genoemde btw-kloof is toe te wijzen aan de verschillende vormen van btw-fraude die mogelijk zijn in het huidige btw-systeem. Hierbij is de zogenoemde btw-carrouselfraude wellicht de meest bekende en grootschalige vorm. Bij de btw-carrouselfraude worden goederen voortdurend doorgeleverd binnen een groep van vennootschappen, waarbij wel btw wordt teruggevraagd maar niet afgedragen. In 2015 bedroeg het geschatte verlies aan btw inkomsten dat verband hield met deze vorm van fraude ruim 50 miljard euro per jaar.⁴ Op dat moment kon een derde deel van de btw-kloof in dat jaar worden toegerekend aan btw-carrouselfraude.

Er kan gesteld worden dat het huidige systeem dringend aan vervanging toe is. Hiervan is de Europese Commissie zich al langere tijd bewust. Helaas is het veranderen van het btw-stelsel niet eenvoudig. De voornaamste oorzaak voor het uitblijven van een nieuw, definitief btw-stelsel is de onenigheid tussen de lidstaten van de Europese Unie. De lidstaten kunnen het niet eens worden over de invulling van dit definitieve btw-stelsel. In 2016 kwam de Europese Commissie in het VAT Action Plan met nieuwe serieuze voorstellen om tot een definitief btw-stelsel te komen. De Commissie geeft aan dat het nieuwe stelsel met name eenvoudiger, makkelijker uitvoerbaar en fraudebestendiger moet worden. Daarnaast stelt de Commissie dat het systeem berust op meer vertrouwen tussen ondernemers, belastingautoriteiten en lidstaten onderling. In de daarop volgende jaren zijn de voorstellen van de Commissie verder uitgewerkt en zijn sommige voorstellen reeds aangenomen. Desondanks zijn er veel sceptici. Lang niet iedereen is ervan overtuigd dat de plannen van de Commissie zullen leiden tot een verbeterd btw-stelsel voor de toekomst.

1.2 Probleemstelling

In deze scriptie wordt onderzocht wat de knelpunten zijn van het huidige btw-stelsel zoals wij die nu kennen. Daarbij wordt de nadruk gelegd op de intracommunautaire goederentransacties tussen ondernemingen (ook wel B2B transacties genoemd). Het zal

² Center for Social and Economic Research 2017.

³ 36% en 34% van de totale btw inkomsten.

⁴ Ernst & Young LLP 2015.

iedereen inmiddels duidelijk zijn dat we niet langer door kunnen gaan met het verouderde systeem zoals die nu is vormgegeven. Het systeem is complex en fraude ligt op de loer. Inmiddels heeft de Europese Commissie haar plannen voor een definitief btw-systeem in 2023 concreet gemaakt en lijken er serieuze stappen te worden gezet. Dit lijkt mij voor alle partijen, ondernemers en nationale belastingautoriteiten zeer gewenst. Het is echter nog de vraag of de plannen die nu op tafel liggen de beste oplossing zijn. Daarom zal verder worden onderzocht of de plannen die zijn voorgesteld ook daadwerkelijk leiden tot een verbetering van de huidige knelpunten van de omzetbelasting met betrekking tot de hoge mate van fraude en de hoge nalevingskosten voor nationale belastingautoriteiten ondernemers. Om dit te onderzoeken ben ik tot de volgende probleemstelling gekomen die centraal zal staan in deze scriptie:

“In hoeverre leiden de voorgestelde plannen van de Europese Commissie voor een definitief btw-stelsel tot een verbetering van de knelpunten van het huidige systeem en zijn er geen betere alternatieven?”

1.3 Plan van aanpak

Om tot het antwoord op mijn probleemstelling te komen, zal ik in hoofdstuk twee beginnen met het bespreken van de totstandkoming van de omzetbelasting. Hiernaast zal ik in dit hoofdstuk ook ingaan op de werking van het huidige btw-stelsel. Daarbij zal de nadruk worden gelegd op de regelingen voor grensoverschrijdende goederentransacties. Hierbij zal ik stil staan bij bepaalde (knel)punten die laten zien welke complexe verplichtingen het huidige stelsel met zich meebrengt. Ook het probleem van grootschalige vormen van btw-fraude zullen hierbij aan bod komen. Om deze verplichtingen te verminderen, is de invoering van een definitief btw-stelsel gewenst.

In hoofdstuk drie zal ik dieper ingaan op de voorstellen die in de loop der jaren zijn gedaan door de Europese Commissie om tot een definitief btw-stelsel te komen. Hierbij zal stilstaan bij de voor- en nadelen van deze plannen.

Vervolgens zal ik in hoofdstuk vier dieper ingaan op diverse alternatieven op de voorstellen van de Europese Commissie. In de loop de jaren zijn van alle kanten talrijke voorstellen gedaan om op een andere wijze het btw-stelsel vorm te geven. Met name door de opkomende technologische mogelijkheden zijn de mogelijkheden immens. De verwachting is dat deze technologische vooruitgang alleen maar door zal gaan en de mogelijkheden toe zullen nemen. Al deze alternatieven gaan gepaard met voor- en nadelen die tegen elkaar moeten worden afgewogen. Ik zal daarbij mijn mening geven over hoe het toekomstige btw-systeem het beste kan worden vormgegeven en of dit haalbaar is.

Tot slot zal ik in hoofdstuk vijf een samenvatting van de voorgaande hoofdstukken geven en zal ik afsluiten met een conclusie waarbij ik antwoord kan geven op de geformuleerde probleemstelling.

Hoofdstuk 2: Historie van het Europese btw-stelsel en de huidige situatie

2.1 Inleiding

Wereldwijd zijn belastingen een bekend fenomeen. Een van de diverse soorten belastingen is de zogenoemde omzetbelasting. Omzetbelasting is de belasting die consumenten en bedrijven betalen over aangeschafte goederen en diensten. Veel mensen zullen de naam omzetbelasting associëren met de term btw (belasting over de toegevoegde waarde). Dit is de vorm die wij in Nederland hanteren. Naast deze vorm bestaan er nog variaties hierop. In Nederland neemt de omzetbelasting een steeds grotere rol aan in het fiscale landschap. De verwachting is dat deze trend zich de komende jaren alleen maar zal blijven voortzetten. Ook in Europees opzicht is veel te doen over de inrichting van de omzetbelasting. In dit hoofdstuk zal worden ingegaan op het ontstaan van de omzetbelasting in Nederland als ook in Europees opzicht. Daarnaast zal de werking van het huidige systeem worden toegelicht.

2.2 De historie van het Europese btw-stelsel

Voor het ontstaan van de omzetbelasting moet men helemaal terug naar de klassieke oudheid. De Romeinen kenden toen reeds belastingen op bijvoorbeeld goederen- en slavenhandel⁵. Ook in de Middeleeuwen en daarna werden omzetbelastingen reeds op grote schaal geheven. Zo kende Spanje in de 14^e eeuw reeds de “alcabala”. De alcabala werd op nationaal niveau toegepast en varieerde van 2% tot 14%, terwijl primaire goederen een vrijstelling kenden. Dit wijst erop dat toen al sprake was van een gedifferentieerd tariefstelsel. Dit idee verspreidde zich vanuit Spanje naar andere landen zoals Frankrijk en Italië die een dergelijk systeem overnamen. Ook in Nederland probeerde de hertog van Alva om met de zogenoemde “tiende penning” een omzetbelasting op de verkoop van roerende goederen in te voeren. Door de grote hoeveelheid verzet tegen dit idee is de Tiende Penning van Alva nooit geheven.

In het begin van de 20^e eeuw ontstonden door heel Europa diverse omzetbelastingen. Deze belastingen werden als crisisbelastingen gezien vanwege hun ontstaan in tijden van oorlog en crisis. Het doel van de belastingen was dan ook om de grote kosten van de oorlogen of de gevolgen hiervan te bekostigen.

Ook Nederland voerde op 1 januari 1934 een omzetbelasting in. Het doel van de belasting was ook hierbij het bekostigen van de grote kosten van de toenmalige crisis. Het moest gaan om een belasting met een zo groot mogelijk bereik om zo veel mogelijk inkomsten te genereren. Dit hield in dat zoveel mogelijk mensen deze belasting moesten gaan betalen. De overheid hoopte met de belasting een aanzienlijk deel van “des rijks inkomsten” te kunnen realiseren⁶. Het werd uiteindelijk een belasting op prijzen voor goederen die verhandeld werden op de

⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2014.

⁶ *Kamerstukken II 1932/33 305*, nr. 3, blz. 8.

Nederlandse markt. Het plan was om de belasting op te heffen op het moment dat de crisis zou zijn verdwenen. Uiteindelijk is de belasting nooit meer afgeschaft en heeft Nederland hierna nooit meer zonder omzetbelasting gezeten. Inmiddels neemt de populariteit van de omzetbelasting alleen maar toe. Zo zijn de laatste jaren vaak plannen geopperd om de belastinggrondslag te verschuiven van 'arbeid en winst' naar 'consumptie'⁷

De belasting uit 1934 werd eerst vervangen door een cumulatief cascdestelsel naar werking van de in 1916 ingevoerde omzetbelasting uit Duitsland. Vervolgens bleef dit systeem bestaan tot 1955 waarna op 1 januari 1955 de Wet op de Omzetbelasting 1954 in werking trad. Ook deze wet beoogde een cumulatieve belastingheffing over diverse schakels van de productie- en distributieketen. Bovendien werden ook diensten in de heffing betrokken. Met het invoeren van deze wet werd naast een verbetering van het toen vorige systeem ook gepoogd de eerste stap te zetten naar een belastingharmonisatie binnen de Benelux⁸. Deze harmonisatie kwam uiteindelijk nooit werkelijk tot stand binnen deze wet. De eerste werkelijke aanzet tot harmonisatie van de omzetbelastingen gebeurde in 1967 op grond van een tweetal richtlijnen van de EEG⁹. Het uiteindelijke doel van de Europese Commissie was om een geharmoniseerd systeem te creëren waarin lokale en grensoverschrijdende transacties op een gelijke manier worden behandeld. Op basis van de richtlijnbevestigingen maakten de lidstaten aanpassingen aan hun bestaande systemen. In Nederland leidde dit tot de invoering van de Wet op de Omzetbelasting 1968. Op 1 januari 1969 trad deze wet in werking en vormt ondanks vele aanpassingen in de loop der jaren tot op heden nog steeds de basis voor de heffing van de omzetbelasting in Nederland. Tegenwoordig is de Europese Omzetbelasting geregeld in de btw-richtlijn.¹⁰

Tot aan 1993 kende Europa nog geen interne markt¹¹. Vanaf 1 januari 1993 kwam daar verandering in. Op deze dag worden de binnengrenzen van de Europese Unie opgeheven. De EU werd daardoor één enkel grondgebied zonder grenscontroles. Hiermee werd de eerste stap in richting van de door de EU beoogde interne markt gezet¹². Met het wegvallen van de Europese binnengrenzen veranderde ook de btw-behandeling van grensoverschrijdende leveringen. Hiervoor werd destijds een tijdelijk btw-systeem geïntroduceerd dat als overgangsregeling moest gaan gelden tussen 1993 en 1997¹³. Het plan was om gedurende de looptijd van dit tijdelijke systeem tot overeenstemming te komen over een definitieve regeling

⁷ Vollebergh et al. 2016.

⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p.4.

⁹ Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting & Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting.

¹⁰ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

¹¹ De interne markt is de ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal in de Europese Unie is gewaarborgd.

¹² Art. 26 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

¹³ Richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388/EEG.

betreffende de grensoverschrijdende handel. Tot op heden zijn de lidstaten er niet in geslaagd om een dergelijke regeling te treffen en is de overgangsregeling uit 1993, 27 jaar later, nog steeds van kracht.

2.3 De huidige situatie

Het huidige btw-systeem en de btw-richtlijn zijn gebaseerd op een aantal bouwstenen. Deze vormen samen de basisstructuur van de (Europese) omzetbelasting. Een van deze hoekstenen is het neutraliteitsbeginsel. Dit beginsel is in principe te vinden in het hele fiscale landschap. In de omzetbelasting kent het neutraliteitsbeginsel twee betekenissen. Ten eerste de economische zin, hierbij heeft het neutraliteitsbeginsel betrekking op verstoring van ingegeven concentraties binnen bedrijfskolommen.¹⁴ Dit houdt in dat de hoogte van de belastingheffing onafhankelijk moet zijn van de lengte van de bedrijfskolom. Met andere woorden moet voorkomen dat in de productieketen cumulatie van btw optreedt. De belasting mag slechts drukken op de consument die als eindverbruiker kan worden gezien. In juridisch opzicht is het neutraliteitsbeginsel een bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel. Het beginsel dient te zien op de gelijke behandeling van zaken op het gebied van de btw.¹⁵ Het waarborgt de neutraliteit van de mededinging. Het verschil met het algemene gelijkheidsbeginsel is dat het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting enkel ziet op ongelijke behandelingen tussen concurrerende ondernemers.

Daarnaast moest, in een wereld met steeds meer internationale handel een oplossing worden gezocht om dubbele (non) heffing te voorkomen. Een van de belangrijkste beginselen om dit te bewerkstelligen is het bestemmingslandbeginsel. Het bestemmingslandbeginsel houdt in dat een levering/prestatie wordt belast in het land waar het verbruik van het goed of de dienst plaatsvindt. De btw dient dus toe te komen aan de lidstaat waar de eindconsument van de levering is gevestigd. Dit lijkt niet altijd even eenvoudig omdat het voor ondernemers lastig kan zijn om de lidstaat van vestiging van hun afnemers te bepalen. Om deze reden wordt ook het oorsprongsbeginsel nog regelmatig toegepast in de btw-richtlijn. Voor prestaties waarbij het voor ondernemers lastig is om het bestemmingslandbeginsel uitvoering te kunnen geven worden de goederen/diensten belast in de lidstaat waar het vervoer van de goederen aanvangt. Dit is makkelijker te achterhalen en bevordert zo de uitvoering van de belastinginning.

2.3.1 De binnenlandse situaties

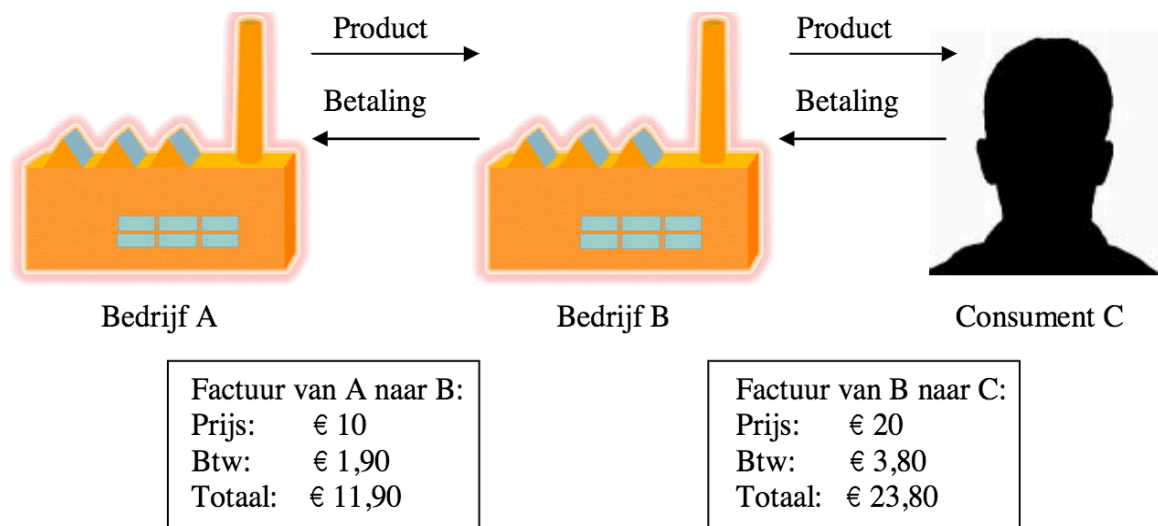
De belasting die in Nederland maar ook in de andere lidstaten van de EU wordt geheven conform de btw-richtlijn heeft de vorm van een algemene indirecte verbruiksbelasting¹⁶. Het doel van de belasting is om het consumptieve gebruik te belasten. De heffing vindt

¹⁴ Van Doesem 2009.

¹⁵ HvJ EG 10 juli 2008, C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV).

¹⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p.13.

plaats bij de leveranciers van de goederen en diensten, ook wel ondernemers genoemd. De omzetbelasting werkt volgens een zogenoemd niet-cumulatief cascadestelsel. Over de lengte van de gehele keten tussen producent en consument wordt belasting geheven. Elke schakel in de keten moet belasting rekenen over de levering aan de volgende schakel. De betaalde belasting die is betaald voor leveringen vanuit de vorige schakel mag daarentegen worden afgetrokken¹⁷. Hierdoor betaald elke schakel uit de keten in feite slechts belasting over de door de schakel toegevoegde waarde. Omdat ervan uit mag worden gegaan dat de diverse schakels ieder kwalificeren als ondernemer voor de btw en de laatste schakel in de keten, de consument dat niet doet, zal de uiteindelijke belasting in zijn volledigheid op de consument drukken. In Afbeelding 1¹⁸ is dit systeem grafisch weergegeven¹⁹.



Bedrijf A moet € 1,90 afdragen aan de belastingdienst. Aangezien ze geen goederen en/of diensten heeft ingekocht, heeft ze geen recht op vooraftrek.

Bedrijf B moet € 3,80 afdragen aan de belastingdienst. Aangezien ze wel goederen en/of diensten heeft ingekocht, heeft ze recht op vooraftrek van € 1,90. Bedrijf B voegt € 10,00 waarde toe.

De belasting ad € 3,80 drukt in zijn geheel op consument C. Deze heeft immers geen aftrekrecht.

Afbeelding 1

2.3.2 Grensoverschrijdende situaties

Hoewel de binnengrenzen van de Europese Unie vanaf 1 januari 1993 werden opgeven betekende dit niet direct ook de opheffing van de fiscale binnengrenzen. Dit is mogelijk wanneer ervoor wordt gekozen om de gehele EU als één bestemmingsland²⁰ te zien. Dit zou

¹⁷ Hiervoor dient de schakel wel te kwalificeren als ondernemer voor de Omzetbelasting.

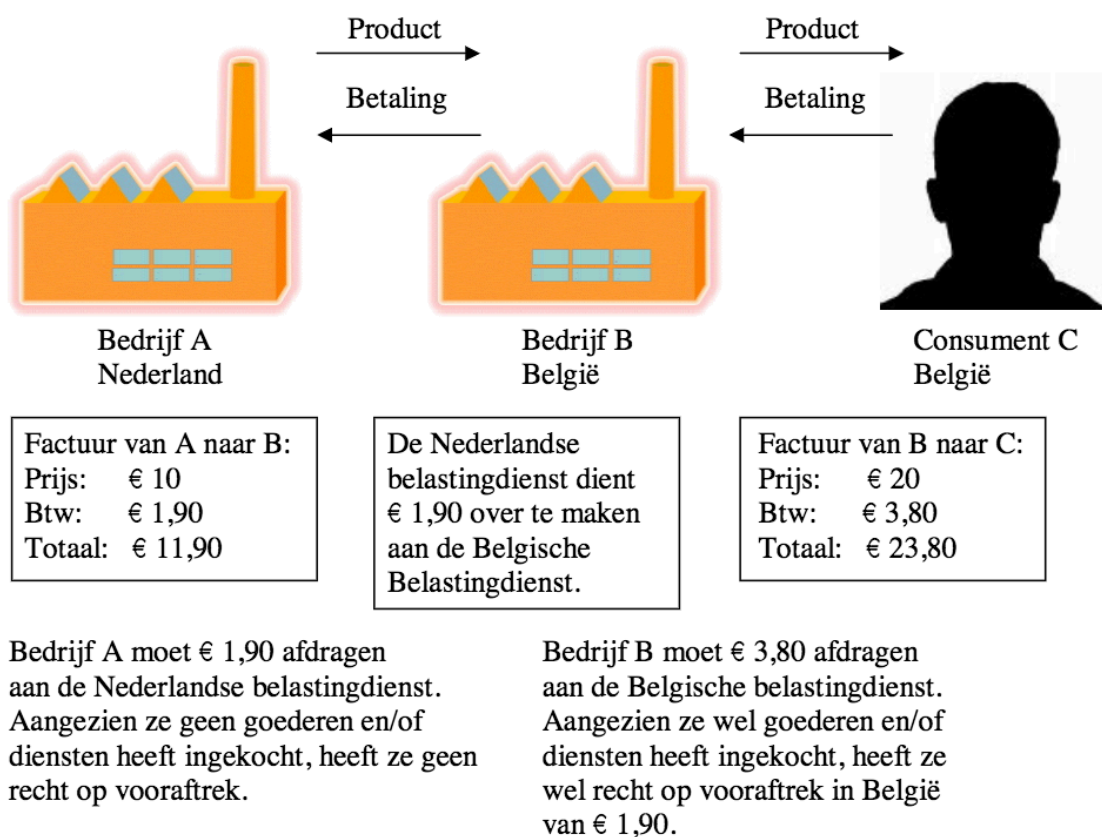
¹⁸ Bosch 2010.

¹⁹ Bosch 2010.

²⁰ Zoals voor de douane reeds het geval is.

ervoor zorgen dat de levering van een ondernemer uit Nederland aan een Duitse afnemer in fiscaal opzicht niets verschilt van een levering van een leverancier uit Den Haag aan een afnemer in Maastricht. Echter zou de opbrengst van de belasting in de Europese schatkist vloeien en later worden herverdeeld. Lidstaten willen hun eigen belastinginkomsten behouden en niet delen en dus lijkt dit systeem vooralsnog een utopie²¹.

Doordat er wel fiscale grenzen bestaan binnen de EU zijn grensoverschrijdende (ook wel intracommunautaire) leveringen ingewikkelder dan nationale leveringen. Om hier duidelijkheid in te geven diende de Commissie in 1987 de eerste concrete voorstellen in²². Deze voorstellen hielden in dat de belasting werd geheven in het land van oorsprong om zo een gelijke behandeling tussen binnenlandse en intracommunautaire transacties te kunnen waarborgen. Het probleem bij dit systeem was dat ondernemers de aan hen in rekening gebrachte btw wel in eigen land in aftrek konden brengen, ook de buitenlandse btw. Hierdoor zouden lidstaten een teruggaaf moeten verlenen voor btw die wellicht in een andere lidstaat in de schatkist is gevloeid. Om dit recht te zetten zou een compensatiemechanisme worden geïntroduceerd. Dit mechanisme hield in dat de lidstaat die in eerste instantie (buitenlandse) btw had teruggegeven het desbetreffende bedrag zou moeten terugkrijgen van de lidstaat waar de btw in eerste instantie in de schatkist is gevloeid. Afbeelding 2 geeft dit systeem illustratief weer²³.



²¹ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p.35.

²² PbEG 22 september 1987, C252.

²³ Bosch 2012.

Afbeelding 2

Met een dergelijk systeem zijn gigantische geldstromen gemoeid als lidstaten elkaar telkens weer bedragen moeten teruggeven als compensatie. Om deze reden werd snel duidelijk dat de lidstaten een dergelijk systeem niet accepteerden.

Desondanks moest er een beslissing worden genomen voordat de binnengrenzen van de EU werden afgeschaft. Door de haast die achter het nemen van de beslissing zat werd er als compromis gekozen voor een overgangsregeling die in 1993 zou ingaan en tot 1997 zou duren. Binnen dit systeem wordt er onderscheid gemaakt tussen leveringen van goederen door ondernemers aan particulieren (B2C) en leveringen van goederen tussen ondernemers (B2B). Zo wordt bij leveringen van goederen aan particulieren en daarmee gelijkgestelde personen geheven in het land van vertrek²⁴ van de goederen en de geheven belasting komt toe aan het land van vertrek. Hierbij wordt in feite de belasting geheven volgens het oorsprongslandbeginsel. Bij leveringen van goederen tussen ondernemers veranderde er niet zo veel ten opzichte van het voorgaande systeem met gesloten grenzen. Voordat de grenzen vervielen moest bij grensoverschrijdende handel een uitvoer en een invoer worden gemeld en bij invoer belasting worden betaald. In het nieuwe systeem werden de belastbare feiten “invoer” en “uitvoer” in feite vervangen door de termen “intracommunautaire levering en verwerving”. Het systeem werkte als volgt: De levering van een goed vanuit een lidstaat naar een ander werd aangemerkt als een intracommunautaire levering in het land van vertrek (uitvoer). Daar staat tegenover dat degene die het goed ontvangt intracommunautair verwerft (als ware het invoer). De intracommunautaire goederenlevering wordt vrijgesteld van belasting²⁵²⁶. Daarentegen moet in de lidstaat van aankomst van de levering belasting worden betaald over de intracommunautaire verwerving²⁷. Het verschil met het voormalige systeem van in- en uitvoer is feitelijk dat de belasting nu niet meer wordt geheven aan de grens maar op de binnenlandse aangifte van de ontvanger van de goederen²⁸. Om als intracommunautaire regeling te kwalificeren gelden specifieke vereisten waar verderop dieper op zal worden ingegaan. Om het systeem te verduidelijken geeft Afbeelding 3 een illustratieve weergave²⁹.

²⁴ Op deze hoofdregel zijn natuurlijk uitzonderingen die niet in land van oorsprong worden geheven.

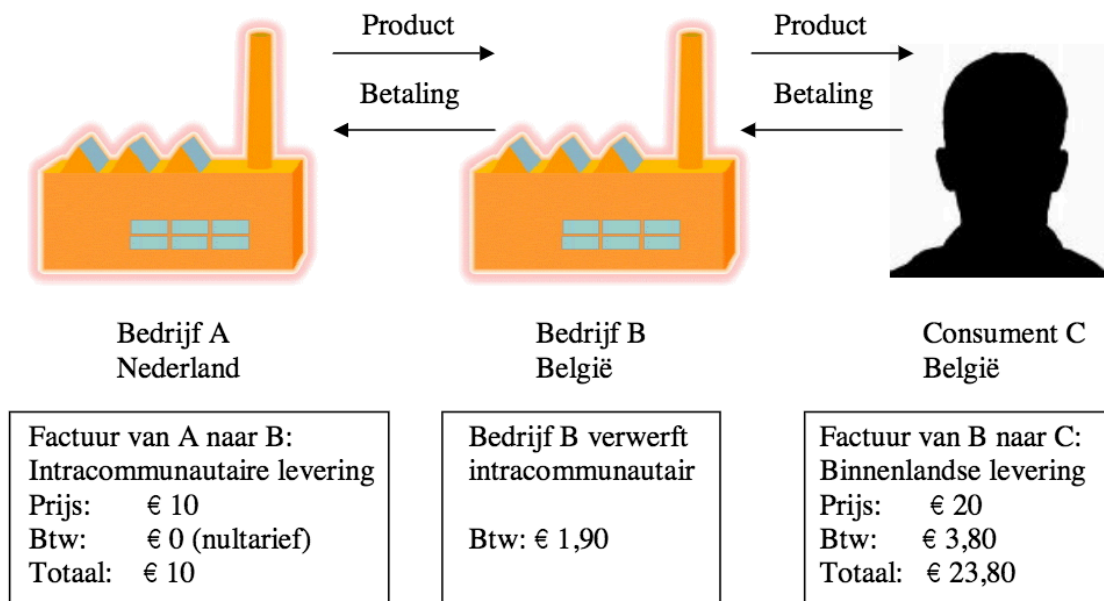
²⁵ Artikel 138, lid 1 btw-richtlijn.

²⁶ In Nederland geldt geen vrijstelling voor de intracommunautaire levering maar het 0% tarief.

²⁷ Artikel 2, lid 1, sub b btw-richtlijn.

²⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p.429.

²⁹ Bosch 2012.



Afbeelding 3

In de afbeelding verricht bedrijf A een intracommunautaire levering waarop het nultarief van toepassing is. Bedrijf B verricht daarna een intracommunautaire verwerving waarover € 1,90 belasting moet worden betaald aan de Belgische belastingdienst. Deze belasting mag bedrijf B wederom in aftrek brengen als betaalde voorbelasting. Bij de verkoop aan consument C verandert draagt bedrijf B € 3,80 aan btw af aan de Belgische belastingdienst.

2.3.3 De intracommunautaire levering

Volgens artikel 5 van de wet OB 1968 is de plaats van een intracommunautaire levering de plaats waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt. Hierop geldt een uitzondering: de zogeheten afstandsverkopen (art. 5a Wet OB 1968). Hier wordt verderop in hoofdstuk 3 dieper ingegaan.

Zoals reeds vermeld is de Intracommunautaire levering in Nederland belast tegen het zogeheten nultarief.³⁰ Dit houdt in dat geen omzetbelasting is verschuldigd over deze levering. Daarentegen behoudt de leverancier van de goederen wel zijn recht op aftrek van de omzetbelasting. Ondernemers mogen niet zomaar gebruiken maken van het nultarief voor het intracommunautaire goederenverkeer. Er moet worden voldaan aan enkele vereisten om gebruik te mogen maken van het nultarief.³¹

1. Aantonen grensoverschrijdend vervoer

De eerste vereiste betreft het kunnen aantonen dat de goederen naar een andere lidstaat zijn vervoerd. De leverancier moet kunnen bewijzen dat de verkochte goederen naar een andere lidstaat zijn overgebracht. Dit kan aan de hand van boeken en bescheiden zoals een

³⁰ Dit is anders dan in de btw-richtlijn, waar wordt gesproken van een vrijstelling met recht op aftrek.

³¹ Art. 20 btw-richtlijn.

vervoersovereenkomst met een vervoerder³². Het maakt daarbij niet uit wie de goederen vervoert. Het is ook mogelijk dat de ontvanger de goederen komt halen in het land van vertrek, al kan dit problemen opleveren voor de leverancier omdat deze hierdoor moeilijk bewijs kan leveren dat de goederen daadwerkelijk naar een andere lidstaat zijn vervoerd³³.

2. De afnemer verricht een Intracommunautaire verwerving

De tweede vereiste voor de toepassing van het nultarief is dat de geleverde goederen in de lidstaat van aankomst zijn “onderworpen aan heffing van belasting ter zake van intracommunautaire verwerving van goederen”³⁴. Het opvallende aan deze vereiste is dat de belasting niet daadwerkelijk hoeft te worden betaald door de afnemer. Voor de leverancier is het al voldoende als de afnemer van de goederen in de lidstaat van aankomst een intracommunautaire verwerving verricht. Of hij deze ook aangeeft bij de belastingdienst maakt voor de leverancier niet meer uit. Dit is ook duidelijk uit de richtlijn te halen. Zo staat in de richtlijn vermeld dat de vrijstelling (in de richtlijn wordt gesproken van een vrijstelling met recht op aftrek) geldt voor leveringen van goederen naar een andere lidstaat die worden geleverd aan een andere belastingplichtige of hieraan gelijkstelde die wel in de hoedanigheid van belastingplichtige handelt³⁵. Sub b geeft tevens aan dat het voldoende is als de belastingplichtige of een daarmee gelijkgestelde aan wie de levering wordt verricht voor btw-doelinden is geregistreerd in een andere lidstaat dan die van vertrek van de goederen en dit btw-identificatienummer ook verstrekt aan de leverancier. In feite komt het erop neer dat de tweede voorwaarde voor het gebruik van het nultarief voor de intracommunautaire levering inhoudt dat de goederen worden geleverd aan een ondernemer of niet-ondernemer die voor het intracommunautaire B2B goederenverkeer met een ondernemer wordt gelijkgesteld.

Boeken en bescheiden

Lidstaten mogen verder wel voorwaarden verbinden aan de toepassing van het nultarief om “een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen”.³⁶ Nederland heeft hier gebruik van gemaakt door de voorwaarde te stellen dat de leverancier van de goederen over het btw-identificatienummer van de afnemende ondernemer dient te beschikken. Bovendien stelt Nederland dat de aanspraak op het gebruik van het nultarief moet kunnen worden aangetoond uit “boeken en bescheiden”³⁷. Het begrip “boeken en bescheiden” staat niet verder uitgewerkt in de wet en kan om deze reden nogal breed worden geïnterpreteerd. De Hoge Raad heeft in 2003 gedefinieerd welke specifieke bewijzen voldoende bewijs leveren en mogen worden gebruikt voor de toepassing van het nultarief op intracommunautaire leveringen, indien de bescheiden geen gebreken vertonen. Hieronder vallen elk geval

³² Art. 12 Uitv. Besl. Wet OB 1968.

³³ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p.434.

³⁴ Post a.6 van Tabel II Wet OB 1968.

³⁵ Art. 138 btw-richtlijn.

³⁶ Art. 131 btw-richtlijn.

³⁷ Art. 12 Uitv.besl. Wet OB 1968

facturen, CMR-facturen, pakbonnen, betalingsbewijzen, kopiefacturen waarop voor ontvangst is getekend en een verklaring van de vervoersonderneming toereikend zijn³⁸. Bovendien besliste het HvJ in 2018 dat ook elektronische (zogenoemde e-AD-documenten) documenten gebruikt mogen worden om aan te tonen dat de goederen bestemd zijn om naar een andere lidstaat te worden verzonden of vervoerd.

Btw-identificatienummer

Over de vereiste dat de leverancier moet beschikken over het btw-identificatienummer van de afnemer is veel discussie geweest. De vraag die hierbij met name speelde is of het gebruik van het nultarief geweigerd mag worden indien niet is voldaan aan deze (formele) voorwaarde. De voorwaarde dat de leverancier dient te beschikken over het juiste btw-identificatienummer van de afnemer is sinds 1 januari 2006³⁹ in de wet opgenomen is te vinden onder art. 12 Uitv.besl. Deze voorwaarde is opgenomen naar aanleiding van een uitspraak van de Hoge Raad in het arrest BNB 2004/316⁴⁰.

In dit arrest handelde het zich om een Nederlandse groothandel die goederen aan een Spaanse afnemer verkocht. De Spaanse afnemer had geen btw-identificatienummer maar slechts een fiscaal nummer. De Nederlandse fiscus vermeldde meerdere malen op aanvraag van de Nederlandse groothandel dat dit nummer geen geldig btw-identificatienummer was. Desondanks paste de groothandel voor de levering het nultarief toe. Hierop oordeelde de inspecteur dat niet aan de voorwaarden voor toepassing van het nultarief was voldaan omdat de Nederlandse groothandel wist of behoorde te weten dat hij geen geldig btw-identificatienummer had gebruikt. Uiteindelijk oordeelde de Hoge Raad dat was voldaan aan de voorwaarden gesteld in tabel 2 post a.6 Wet OB en dus het nultarief kon worden toegepast. De aanwezigheid van een correct btw-identificatienummer was volgens de Hoge Raad geen constitutieve voorwaarde voor de toepassing van het nultarief.

Ook internationaal zijn er zaken geweest waarbij het niet nakomen van de verplichting tot het vermelden van het btw-identificatienummer van de afnemer in het middelpunt stond. Uit de jurisprudentie van het HvJ blijkt dat de vrije bewijsleer wordt toegepast⁴¹. Wanneer aan de materiële eisen is voldaan, kunnen formele eisen niet meer in de weg staan voor de toepassing van het nultarief. Zo blijkt onder andere uit het arrest Collée⁴². Hier oordeelde het HvJ dat het gebruik van het nultarief was toegestaan zolang er geen sprake kon zijn van verlies van belastinginkomsten. Ook in het arrest Mecsek-Gabona⁴³ oordeelde het HvJ dat het beschikken over een btw-identificatienummer op zichzelf geen vereiste is voor een

³⁸ HR 18 april 2003, BNB 2003/267 & Hof 's-Gravenhage 19 december 2003, ECLI:NL:GHSGR:2003:AP0123, V-N 2004/32.21, r.o. 7.1.

³⁹ Besluit 15 december 2005 stb. 2005, 687.

⁴⁰ HR 18 juni 2004, BNB 2004/316.

⁴¹ Achten 2012.

⁴² HvJ 27 september 2007, C-146/05, BNB 2008/12 (Albert Collée).

⁴³ HvJ EG 6 september 2012, C-273/11 (Mecsek-Gabona).

intracommunautaire levering⁴⁴. Bij dit arrest gaf het HvJ echter wel aan dat de ondernemer ook zorgvuldig moet handelen, hij moet maatregelen nemen om ervoor te zorgen dat hij niet bij fraude betrokken raakt⁴⁵. Concluderend zou gezegd kunnen worden dat als aan de materiële voorwaarden is voldaan, het gebruik van het nultarief in principe niet kan worden geweigerd op grond van formele voorwaarden. Tenzij er sprake is van fraude of misbruik⁴⁶.

2.3.4 De intracommunautaire verwerving

De intracommunautaire verwerving wordt ook wel de keerzijde van de intracommunautaire levering genoemd. Zoals reeds vermeld heeft de intracommunautaire verwerving veel weg van de term invoer. Zo kunnen alleen goederen belast worden verworven en moeten de goederen hiervoor de grens over zijn gegaan. Ook de plaats van heffing lijkt sprekend op de plaats van heffing bij invoer. Om de toepassing van het bestemmingslandbeginsel te kunnen waarborgen is in art. 17b van de wet vastgelegd dat de verwerving plaats vindt in het land van aankomst van de goederen. Daarbij maakt het niet uit of die plaats ook de plaats is waar de afnemer is gevestigd. Het verschil met invoer ligt in het feit dat een intracommunautaire verwerving enkel plaats kan vinden indien in een andere lidstaat een intracommunautaire levering heeft plaatsgevonden⁴⁷. Door deze afhankelijkheid van elkaar worden de ICV en ICL geacht op hetzelfde tijdstip plaats te vinden (vgl. Art. 17g lid 2 van de Wet).

Zoals hierboven beschreven is het voor de toepassing van het nultarief bij de ICL van belang dat de afnemer een ICV verricht. Hierom is het belangrijk om een duidelijke afbakening te hebben over wat een ICV precies is. Op grond van art. 20 eerste alinea van de btw-richtlijn is de verwerving *“het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed”*.

Uit de wettekst blijkt dat, voor het bestaan van een ICV, het van cruciaal belang is dat er sprake is van een levering in een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst. Wie de goederen vervoerd doet er niet toe. Mocht het zo zijn dat de goederen niet de grens over gaan, kan er geen sprake zijn van een intracommunautaire verwerving en zijn de goederen gewoon belast in de lidstaat waarbinnen zij worden vervoerd.

Niet iedereen kan zomaar intracommunautair verwerven. Zoals bij de intracommunautaire levering reeds kort aangegeven kunnen alleen ondernemers en niet-ondernemers die voor het B2B goederenverkeer worden gelijkgesteld aan ondernemers intracommunautair verwerven. Om hier iets nauwkeuriger op in te gaan kunnen er in feite 3 soorten afnemers worden onderscheiden die intracommunautair kunnen verwerven⁴⁸.

⁴⁴ Zie rechtsoverweging 61.

⁴⁵ *Achten 2012*.

⁴⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p.435.

⁴⁷ Art. 17a Wet OB 1968.

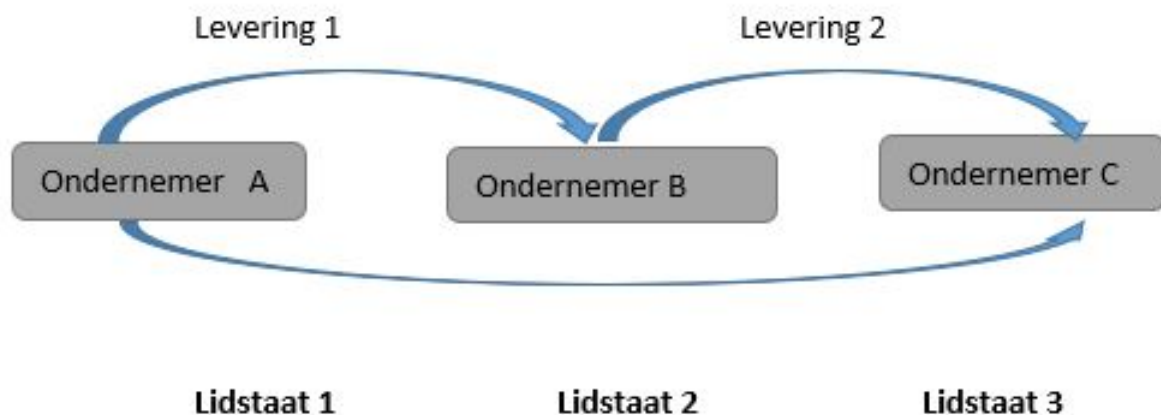
⁴⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p.441.

1. Ondernemers die (mede) belaste prestaties verrichten
 2. Ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten en die in het huidige of voorgaande kalenderjaar voor meer dan 10.000 euro in andere lidstaten aankopen.
 3. Rechtspersonen die in de zin van de omzetbelasting geen ondernemer zijn en het drempelbedrag van 10.000 euro voor aankopen in andere lidstaten hebben overschreden.
- Op grond van art. 1a lid 3 van de wet is het mogelijk voor de niet-ondernemers uit punt 2 en 3 om ervoor te opteren om toch als verwerfer aangemerkt te worden indien zij het drempelbedrag niet weten te overschrijden

Ten slotte moet nog worden opgemerkt dat er geen intracommunautaire verwerving plaats vindt als de goederenlevering op grond van andere wettelijke regelingen reeds belastbaar zijn in de lidstaat van aankomst. Hierbij valt onder andere te denken aan de afstandsverkopen regeling uit artikel 5a van de wet.

2.3.3 Intracommunautaire ABC-transacties

In het (intracommunautaire) goederenverkeer vinden niet alleen transacties plaats van een ondernemer naar de ander. Soms worden er overeenkomsten gesloten tussen meerdere partijen waarbij het goed direct van de eerste naar de laatste schakel van de keten wordt verstuurd. Dit is ook het geval bij de zogenoemde ABC-leveringen. Op grond van art. 3 lid 4 van de wet wordt geacht dat iedere schakel van de keten een levering verricht. Bij het hierboven genoemde artikel wordt uitgegaan van het feit dat alle leveringen binnen Nederland worden verricht. Het is ook mogelijk dat de verschillende schakels van de keten zich in verschillende lidstaten bevinden. In Afbeelding 4 is dit schematisch duidelijk weergegeven. Ondernemer A verkoopt het goed aan ondernemer B die op zijn beurt het goed weer doorverkoopt aan ondernemer C. Het goed daarentegen gaat direct van ondernemer A naar ondernemer C.



Afbeelding 4

Op basis van art. 3 lid 4 van de wet zou men kunnen verwachten dat elke ondernemer een levering verricht en een ICL/ICV kan aangeven. Dit is echter onjuist. Art. 3 lid 4 van de wet betreft een nationale regeling en kan niet worden toegepast op intracommunautaire situaties. Dat intracommunautaire ABC-transacties een stuk ingewikkelder in elkaar steken blijkt ook uit de rechtspraak.

In het arrest “EMAG⁴⁹” heeft het HvJ laten weten dat bij intracommunautaire ABC-transacties slechts aan één van de twee fiscale leveringen het vervoer kan worden toegerekend⁵⁰ en dus slechts één keer intracommunautair tegen het 0%-tarief kan worden geleverd. Welke van deze 2 leveringen dit moest zijn liet het Hof toentertijd nog in het midden. Over deze vraag aan welke levering in de keten de ICL moest worden toegerekend liet het HvJ zich in de zaak “Euro Tyre Holding” uit⁵¹. Hierbij werd geoordeeld dat het intracommunautaire vervoer aan de eerste levering (A-B) dient te worden toegerekend als afnemer B de macht om over de goederen te beschikken verkrijgt in de lidstaat van vertrek van de goederen. Daarnaast moet B het voornemens zijn om de goederen naar een andere lidstaat te vervoeren en dient zich kenbaar te maken met een btw-identificatienummer die is toegekend door het land van bestemming van het vervoer. Als laatste dient de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken op de tweede afnemer (C) over te gaan in de lidstaat van bestemming van het intracommunautaire vervoer. In dit geval is de B-C levering dan een lokale levering in de lidstaat van bestemming. Indien afnemer C de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken reeds verkrijgt in de lidstaat van vertrek wordt de B-C levering geacht de intracommunautaire levering te zijn en is de A-B levering een lokale levering in de lidstaat van vertrek.

In beide situaties heeft deze constructie voor ondernemer B een nadelig effect. Als we terugkijken naar Afbeelding 4 zien we dat ondernemer B niet is gevestigd in lidstaat 1 of 3. In het geval dat de A-B levering als ICL wordt aangemerkt zal de B-C levering een lokale levering zijn in de lidstaat van aankomst (lidstaat 3). Ondernemer B zal zich in lidstaat 3 moeten registreren voor btw-doeleinden. Ook indien de B-C transacties als ICL wordt gezien moet ondernemer B zich registreren voor btw-doeleinden. Nu wordt de A-B levering als lokale levering gezien in lidstaat A. Ook hier is ondernemer B niet gevestigd en zal er een registratie benodigd zijn.

Omdat deze regeling nogal complex is en veel administratieve lasten met zich mee kan brengen is op Europees niveau een vereenvoudiging in het leven geroepen⁵². Om gebruik te kunnen maken van de vereenvoudiging zijn wel diverse voorwaarden gesteld. Zo mag het enkel om een keten van 3 partijen gaan, die allen in een andere lidstaat zijn geregistreerd en de ICL zit in de A-B transactie. Indien aan deze voorwaarden is voldaan kan de vereenvoudiging

⁴⁹ HvJ 6 april 2006, C-245/04 (EMAG).

⁵⁰ Voor de overzichtelijkheid wordt slecht uitgegaan van een transactie met 3 partijen: A, B en C

⁵¹ HvJ 16 december 2010, C-430/09 (Euro Tyre).

⁵² Art. 141 & 197 btw-Richtlijn.

worden toegepast. Voor ondernemer A verandert er niet veel, hij zal een ICV aangeven in lidstaat 1. Voor ondernemer B verandert er wel degelijk iets. Hij zal een ICV aangeven in het land van aankomst⁵³. De btw over de lokale levering in de B-C schakel zal ondernemer B verleggen naar ondernemer C op grond van art. 12 lid 3 wet OB. De vereenvoudigde regeling houdt in dat ondernemer C zich niet in lidstaat 3 hoeft te registreren voor btw-doeleinden omdat de ICV niet opgenomen hoeft te worden in de aangifte. De lokale levering in lidstaat 3 levert ondernemer B vervolgens aan C middels de verleggingsregeling van art. 12 lid 3 Wet OB 1968.

2.4 Pijnpunten huidig btw-stelsel

Inmiddels, 27 jaar na de invoering van het huidige btw-stelsel, is het fiscale landschap op meerdere gebieden veranderd. Door globalisering en digitalisering is ook het fiscale landschap aanzienlijk veranderd. Zo kunnen ondernemers en ook particulieren door de opkomst van het internet eenvoudiger met elkaar in contact komen. Daarnaast hebben technologische ontwikkelingen ervoor gezorgd dat transport van goederen/diensten vele malen efficiënter kan plaatsvinden. Dit heeft de grensoverschrijdende handel een enorme boost gegeven. Desondanks zijn in de loop der jaren slechts enkele grotere wijzigingen doorgevoerd om met de tijd mee te gaan.⁵⁴ Dit houdt in dat voor het grootste deel nog steeds gebruik wordt gemaakt van een verouderd btw-stelsel. Een stelsel dat niet meer voldoet aan de uitdagingen van een moderne maatschappij.⁵⁵ Dit blijkt onder meer uit onderzoek uit 2017.⁵⁶ Volgens dit onderzoek bedroeg de geschatte btw-kloof, het verschil tussen de verwachte en de daadwerkelijke geïnde btw-inkomsten, voor de gehele EU in 2015 ruim 170 miljard euro. Om dit in perspectief te plaatsen, dat bedraagt ongeveer 12% van de totale btw-opbrengsten van dat jaar. De btw-kloof omvat verschillende factoren die leiden tot het niet innen van belasting. Hierna zullen een aantal knelpunten van het huidige systeem en oorzaken van de btw-kloof worden toegelicht.

2.4.1 Btw-fraude

Door de verouderde systematiek van het huidige btw-stelsel is het enorm gevoelig door diverse vormen van btw-fraude. Naar schatting verloren lidstaten in 2015 ruim 50 miljard euro door toedoen van Btw-fraude.⁵⁷ De meest bekende en omvangrijke vorm van btw-fraude is daarbij de btw-carrouselfraude. De systematiek van de fraude werkt als volgt: Bedrijf A levert goederen aan bedrijf B in een andere lidstaat. Hiervoor geldt dat zij intracommunautair leveren en dus het nultarief mogen toepassen.⁵⁸ Vervolgens verkoopt bedrijf B de goederen door aan bedrijf C tegen het lokale tarief in de desbetreffende lidstaat.

⁵³ Art. 17b lid 3 wet OB 1968.

⁵⁴ Hierbij kan onder andere worden gedacht aan maatregelen zoals de invoering van het snellereactiemechanisme.

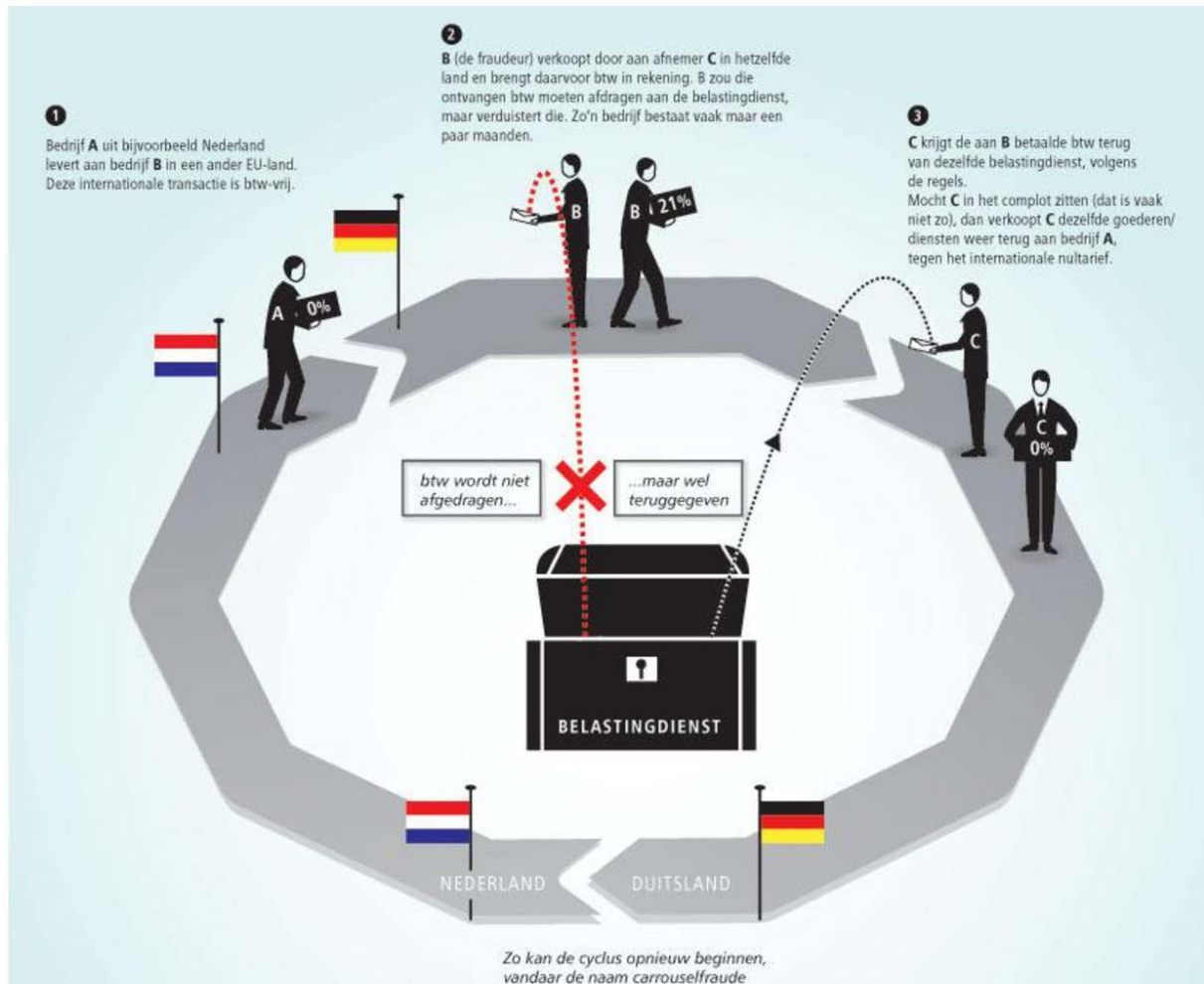
⁵⁵ Europese Commissie 2010.

⁵⁶ Center for Social and Economic Research 2017.

⁵⁷ Europese Commissie 2016.

⁵⁸ Ervan uitgaande dat aan de vereisten voor toepassing van het nultarief is voldaan.

Hierbij draagt bedrijf B de belasting niet af aan de belastingautoriteiten. Bedrijf C zal echter wel gewoon de betaalde voorbelasting in aftrek brengen. Om de cirkel rond te maken zal bedrijf C de goederen weer grensoverschrijdend leveren aan bedrijf A. Ook hiervoor geldt weer dat dit kan plaatsvinden tegen het nultarief. Nu kan de hele cyclus opnieuw beginnen. Ter verduidelijking geeft afbeelding 5⁵⁹ dit grafisch weer. Door dit proces talloze keren te herhalen loopt het bedrag dat bedrijf B verduisterd enorm op. In dit simpele voorbeeld bestaat de keten slechts uit 3 partijen. In werkelijkheid bestaan zulke ketens soms uit veel meer partijen. Met het gebruik van complexe ketens wordt het belastingautoriteiten moeilijker gemaakt om de frauduleuze activiteit te ontdekken.



Afbeelding 5

Naast het enorme bedrag aan belastinginkomsten die worden verduisterd brengt btw-carrouselfraude ook maatschappelijke schade met zich mee. Ieder jaar geven de lidstaten een enorm bedrag uit aan de bestrijding van carrouselfraude. In de periode van 2007 tot 2013 maakte de Europese Commissie een bedrag van € 481 miljoen vrij ter bestrijding van intracommunautaire btw-carrouselfraude.⁶⁰ Daarnaast kan de fraude leiden tot oneerlijke concurrentie. Malafide bedrijven kunnen het zich veroorloven om, dankzij de fraude,

⁵⁹ Website Belastingdienst.

⁶⁰ Braun & Koubia 2007.

goederen tegen lagere prijzen aan te bieden dan eerlijke ondernemingen.⁶¹ Daarnaast moeten eerlijke ondernemers tijd en geld investeren om ervoor te zorgen dat zij niet betrokken raken in frauduleuze netwerken. Tot slot schaadt de fraude het algemene vertrouwen van burgers in het belastingstelsel. Doordat men weet dat criminele organisaties jaarlijks voor miljarden aan belasting weten te verduisteren neemt niet alleen het vertrouwen in het belastingstelsel af, ook ontmoedigt het de belastingmoraal van eerlijke ondernemers. Zij zullen immers gaan denken: Waarom zou ik netjes al mijn belasting aangeven als criminele organisaties er op veel grotere schaal ook mee wegekomen?

Een van de oorzaken dat deze vorm van btw-fraude mogelijk is ligt in de systematiek van de btw-heffing. Onder het huidige systeem is de afdracht van btw door de leverancier niet gekoppeld aan de aftrek van belasting bij de afnemer. Hierdoor kan het recht op aftrek van voorbelasting niet worden geweigerd door de belastingautoriteiten indien zij de btw (nog) niet hebben ontvangen van de leverancier. Deze weeffout in het systeem maakt het mogelijk voor fraudeurs om de fraude te plegen.⁶² Daarnaast is de afstemming tussen lidstaten nog ontoereikend om de fraude snel en doelgericht op te sporen. Vaak zijn de fraudeurs al lang verdwenen op het moment dat de belastingautoriteiten de fraude ontdekken.

Naast carrouselfraude ontduiken fraudeurs ook op andere manieren de btw. De meest voor de hand liggende vorm is hierbij de zwarte omzet. Hierbij geven ondernemers simpelweg een deel van hun omzet niet aan in de boekhouding. Desondanks kan deze fraude enorm oplopen. In ontwikkelde Europese lidstaten bedraagt de fraude vaak tussen de 10% en 20% van het BBP. In minder ontwikkelde landen vaak zelfs tussen de 30% en 35%.⁶³ Voor belastingautoriteiten is het enorm ingewikkeld om dit te achterhalen en aan te tonen. Het is immers enorm lastig om iets te meten wat er volgens de boekhouding niet is en zeker niet ontdekt wilt worden.

2.4.2 Administratieve lasten

Met de opkomende globalisering hebben ondernemers ook te maken gekregen met een grote toename aan administratieve regelgeving waar zij zich aan moeten houden. Doordat veel ondernemingen grensoverschrijdend handelen moeten zij ervoor zorgen dat zij voldoen aan alle verplichtingen die zowel nationaal als internationaal gelden. De kosten die bedrijven hiervoor maken worden de nalevingskosten genoemd. Dit zijn alle kosten die bedrijven maken om te voldoen aan de geldende regelgeving.⁶⁴ Onderzoek uit 2015 wees uit dat De nalevingskosten zijn voor grensoverschrijdende handel aanzienlijk hoger zijn dan voor de binnenlandse handel.⁶⁵ Met name voor kleine bedrijven kan dit problemen opleveren en het intracommunautair handelen ontmoedigen.

⁶¹ Wolf 2010.

⁶² Wolf 2016.

⁶³ Kelmanson et al. 2019.

⁶⁴ Gemiddeld komen deze kosten neer op zo'n 2% tot 8% van de geïnde btw. Zie Institute for Fiscal Studies 2011.

⁶⁵ Ernst & Young LLP 2015.

Onder de nalevingskosten vallen diverse zaken. Een van deze zaken is de lijstverplichting. Indien ondernemers intracommunautair presteren moeten zij de btw-identificatienummers van al hun afnemers opvragen, verifiëren en maandelijks aanleveren bij de belastingautoriteiten. Dit kan voor ondernemers een enorme last zijn. Zij moeten nu achter ieder btw-nummer van hun afnemers aan. Met name kleinere bedrijven hebben weinig middelen om hier in te steken en kunnen zo worden ontmoedigd om over de grens zaken te doen.

Een tweede voorbeeld betreft de situaties waarin verschillende lidstaten verschillende regelgeving kennen voor vergelijkbare situaties. Daarbij kan worden gedacht aan de situaties waarbij ondernemers goederen overbrengen naar een andere lidstaat om aldaar op te slaan in een warehouse voor bedrijfsdoeleinden (call-off stock) of de ketentransacties zoals hierboven beschreven. Momenteel gelden voor deze beide situaties in verschillende landen reeds vereenvoudigingen op de hoofdregel. Echter gelden er verschillende regels per lidstaat en hebben sommige lidstaten zelfs helemaal geen vereenvoudiging in hun wetgeving opgenomen. Al deze verschillende vereenvoudigingen maken het systeem enkel meer complex voor ondernemers. Dit kan wederom leiden tot een toenemende rechtsonzekerheid. Onder de huidige regelgeving zullen de nalevingskosten naar verwachting enkel toenemen. Indien niet wordt overgestapt op een nieuw, modern btw-systeem zullen de administratieve lasten voor zowel bedrijven als belastingautoriteiten steeds meer toenemen om mee te komen met de moderne economie.

2.4.3 Overige tekortkomingen

Naast de toenemende lasten waar ondernemers mee te maken krijgen staan ook belastingautoriteiten voor complexe problemen. Om een goede belastingheffing te kunnen waarborgen krijgen belastingautoriteiten een enorme hoeveelheid data binnen. Hierbij kan worden gedacht aan bijvoorbeeld btw-registraties van ondernemers en uit teruggaafverzoeken van buitenlandse ondernemers.⁶⁶ De uitdaging voor de autoriteiten hierbij is dat zij overzicht behouden over de enorme hoeveelheid data die zij te verwerken krijgen. Indien zij hier niet in slagen zal het een averechts effect hebben.

Daarnaast krijgen belastingautoriteiten door de technologische vooruitgang te maken met hele nieuwe vormen van dienstverlening en betalingswijzen. De laatste jaren is de dienstverlening via internetportalen zoals Amazon en streamingdiensten zoals Netflix enorm toegenomen, zijn banen zoals de “influencer” ontstaan en is het mogelijk om via cryptovaluta te betalen. Met al deze fenomenen werd bij de invoering van het btw-stelsel in 1993 nog geen rekening gehouden.⁶⁷ Reeds nu wordt bijna alles digitaal aangeboden en de verwachting is dan ook dat in de toekomst de dienstverlening steeds meer zal digitaliseren. Het is tijd dat er actie wordt ondernomen. Anders zal Europese omzetbelasting niet alleen achter de technologische vooruitgang aan blijven lopen, maar ook steeds meer achterop raken.

⁶⁶ Fiche 7: Richtlijn btw- bijzondere regeling voor kleine ondernemingen.

⁶⁷ Europese Commissie 2016.

Tot slot hebben de lidstaten enkele maatregelen genomen op het gebied van administratieve samenwerking. Hiermee hopen zij sneller frauduleuze activiteit op te kunnen sporen. Ten eerste is de organisatie Eurofisc in het leven geroepen. Eurofisc voorziet in de uitwisseling van informatie over mogelijke fraude tussen de lidstaten. Lidstaten kunnen via Eurofisc informatie over eventuele fraudeurs snel aan de andere lidstaten doorspelen. Daarnaast hebben de lidstaten een systeem ontwikkeld waarin zij gezamenlijk gegevens uitwisselen om zo btw-fraude tegen te gaan: het VIES systeem. Het precieze doel hiervan is het ontdekken van mismatches bij intracommunautaire transacties door gebruik te maken van informatie-uitwisseling.⁶⁸

Beide systemen werken echter verre van optimaal. Zo nemen niet alle lidstaten deel aan het Eurofisc netwerk.⁶⁹ Bij het VIES systeem werken niet alle lidstaten in gelijke mate mee aan een goede werking van het systeem. Zo is het zo dat niet altijd de juiste en meest recente gegevens van ondernemers worden doorgevoerd. Een van de oorzaken hiervan zou kunnen zijn dat sommige lidstaten een eigen systeem gebruiken voor de informatie-uitwisseling en hierdoor minder aandacht besteden aan het VIES systeem. Daarnaast gebeurt de uitwisseling van gegevens verre van snel. Zo kwam ruim 41% van de informatie op verzoek later dan de gestelde termijn van 3 maanden.⁷⁰ Met het oog op steeds meer toenemende omvang van grensoverschrijdende handel lijkt het mij duidelijk dat er goed moet worden gekeken naar een systeem waar iedere lidstaat van de EU aan bijdraagt om fraude zo goed mogelijk tegen te gaan.

2.5 Conclusie

In 1993 werd het huidige systeem voor de Europese omzetbelasting ingevoerd. Het idee was dat dit systeem slechts een overgangssysteem zou zijn die enkele jaren van kracht zou zijn. 27 jaar hanteren wij echter nog steeds ditzelfde systeem. In die 27 jaar is de maatschappij en ook het fiscale landschap enorm veranderd. Toch zijn er slechts enkele ingrijpende wijzigingen doorgevoerd aan het btw-stelsel. Hierdoor is het systeem verouderd, fraudegevoelig en niet opgewassen tegen de uitdagingen van de moderne maatschappij. Ieder jaar kunnen fraudeurs miljarden aan btw verduisteren door gebruik te maken van een weeffout in het huidige systeem en binnenlandse en grensoverschrijdende transacties worden verschillend behandeld. Daarnaast nemen de administratieve lasten voor zowel bedrijven als belastingautoriteiten steeds meer toe als gevolg van de globalisering en digitalisering. Er kan worden geconcludeerd dat het huidige systeem dringend toe is aan een hervorming.

⁶⁸ Gewijzigd voorstel voor een verordening van de raad tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 wat betreft maatregelen ter versterking van de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, COM/2017/0706 final.

⁶⁹ Europese Rekenkamer 2015.

⁷⁰ Europese Rekenkamer 2015.

Hoofdstuk 3: De voorstellen van de Europese Commissie

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is beschreven hoe het huidige Europese btw-systeem in elkaar zit. Er bestaat naar mijn mening geen twijfel dat dit systeem verreweg van efficiënt is. Naast de btw-fraude die op enorme schaal mogelijk is, is het systeem niet meer opgewassen tegen de uitdagingen die een moderne, digitale economie met zich meebrengt. Dit is ook bekend bij de Europese Commissie. Zij probeert al jaren hier verandering in te brengen. Door middel van diverse voorstellen die hieronder worden toegelicht, probeert de Commissie het Europese btw-systeem te verbeteren. Niet alleen door fraude tegen te gaan, maar ook door de administratieve lasten voor alle belanghebbenden te verlagen. Dat dit een hele klus zal worden is duidelijk. Het kost immers al meer dan 27 jaar om het huidige btw-systeem grondig aan te passen.

3.2 Tijd om in te grijpen

Het huidige Btw-systeem was oorspronkelijk bedoeld als een tijdelijk systeem. Nu, 27 jaar later hanteren wij nog steeds dit enigszins verouderde systeem. Landen als Australië, China, Nieuw-Zeeland en Singapore hebben in de loop der jaren modernere en meer efficiënte Btw-systemen weten op te stellen waar Europa ver op achter loopt. Hiervan was de Europese Commissie zich al langer bewust en wilde hier dan ook verandering in brengen. Het idee was om na het tijdelijke systeem over te gaan op een systeem die gebaseerd was op het oorsprongslidbeginsel.⁷¹ Het idee achter het oorsprongslidbeginsel is dat elke lidstaat de waarde belast die in deze desbetreffende lidstaat gecreëerd is.⁷² Hierdoor zal er geen onderscheid bestaan tussen lokale en intracommunautaire transacties. Alle transacties worden door lidstaten gelijk behandeld en belast tegen het lokale tarief.⁷³ Bij grensoverschrijdende situaties zouden de lidstaten door middel van een clearing systeem de btw-betalingen met elkaar salderen. Een systeem gebaseerd op het oorsprongslidbeginsel kent vele evidente voordelen. Met name het feit dat af wordt gezien van het gebruik van het nultarief bij intracommunautaire leveringen zorgt ervoor dat carouselfraude in de huidige vorm de kop wordt ingedrukt. Ook administratief kan een dergelijk systeem vele voordelen met zich meebrengen. Zo is de btw-kwalificatie eenvoudiger te bepalen en hoeft het nultarief niet meer te worden aangetoond. Dit vereenvoudigt het systeem en vereenvoudigd de rechtszekerheid voor ondernemingen.⁷⁴

In 2010 publiceerde de Europese Commissie het 'Groenboek over de toekomst van de btw'.⁷⁵ Hierin beschreef zij onder andere de knelpunten van het huidige systeem. Zo werd het huidige stelsel als te complex bevonden. Dit leidt tot onnodige kosten en lasten voor

⁷¹ Art. 402 lid 1 btw-richtlijn.

⁷² Sokolovska 2016.

⁷³ International VAT Association 2007.

⁷⁴ International VAT Association 2007.

⁷⁵ Europese Commissie 2010.

belastingplichtigen en belastingadministraties en belemmert de goede werking van de interne markt. Bovendien is het stelsel kwetsbaar voor fraude. Natuurlijk zijn de afgelopen jaren enkele wijzigingen toegepast op het Europese Btw-stelsel zoals de richtlijnen inzake fraudegevoelige goederen waarvoor lidstaten een verleggingsregeling mogen toepassen⁷⁶ en het “quick reaction mechanism”⁷⁷. Desondanks zag de Europese Commissie dat het huidige stelsel ingrijpend gewijzigd moest worden om toekomstbestendig te zijn. Aan de hand van de enorme respons hierop stelde de Commissie in 2011 een nieuw rapport op waarin zij concludeerde dat definitief btw-systeem gebaseerd op het oorsprongslidbeginsel onvoldoende politieke steun heeft.⁷⁸ Met name het feit dat lidstaten enorm veel vertrouwen in elkaar moeten hebben om het clearing systeem op een juiste wijze te laten functioneren lijkt onhaalbaar. Het plan om het belastingsysteem te baseren op het oorsprongslidbeginsel werd losgelaten en sindsdien streeft de Europese Commissie ernaar om het definitieve btw-systeem, net als het momenteel geldende systeem, te baseren op het bestemmingslandbeginsel.⁷⁹ Hierdoor zal er geen grondslagwijziging van het btw-systeem plaatvinden. Bij het bestemmingslandbeginsel wordt alleen btw geheven op de uiteindelijke consumptie binnen de desbetreffende lidstaat.⁸⁰ Bij het bestemmingslandbeginsel wordt wel gebruik gemaakt van het nultarief bij intracommunautaire transacties. De transactie wordt dan in het land van aankomst tegen het lokale tarief belast. Waar dit systeem zorgt voor een gelijke behandeling van alle ondernemingen binnen een lidstaat, zorgde het oorsprongslidbeginsel juist voor een gelijke behandeling van consumenten in verschillende lidstaten.⁸¹

De eerste concrete uitwerking van hoe een nieuw systeem vorm gegeven zou kunnen worden werd gepubliceerd op 7 maart 2016. Op deze dag kwam de Europese Commissie met het VAT Action Plan 2016⁸². Hierin presenteert de Commissie haar plannen waarmee wordt beoogd het huidige Btw-stelsel te versterken.

3.3 Het VAT Action Plan 2016

Er zijn diverse redenen voor de Europese Commissie om het VAT Action Plan te presenteren. Zoals hierboven genoemd is het huidige systeem meer dan 25 jaar oud en aan vernieuwing toe. Het kan de uitdagingen van een steeds meer digitaliserende en globaliserende economie niet meer bijbenen. Ten tweede is het huidige Europese Btw-systeem bezwarend en complex

⁷⁶ Richtlijn 2013/43/EU van de Raad van 22 juli 2013 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten, PbEU 2013, L 201/4.

⁷⁷ Richtlijn 2013/42/EU van de Raad van 22 juli 2013 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft een snellereactiemechanisme tegen btw-fraude, PbEU 2013, L 201/1.

⁷⁸ Europese Commissie 2011.

⁷⁹ Europese Commissie 2011.

⁸⁰ Sokolovska 2016.

⁸¹ Sokolovska 2016.

⁸² Europese Commissie 2016.

geworden voor bedrijven. Met name voor bedrijven die intracommunautair handelen. Hierbij zijn met name midden- en kleinbedrijven (hierna: MKB) de dupe. Zo blijkt dat de kosten van grensoverschrijdende handel binnen de Europese Unie gemiddeld 11% hoger liggen dan die van binnenlandse handel.⁸³ Ten slotte is het huidige btw-systeem te inefficiënt en te kwetsbaar voor grensoverschrijdende btw-fraude. Naar schatting bedroeg in 2015 de “VAT Gap” 170 miljard euro en verliezen de lidstaten jaarlijks ruim 50 miljard euro door toedoen van Btw-fraude⁸⁴. De Commissie stelt dat er nu actie is vereist. Het huidige systeem moet ingrijpend worden gewijzigd. Het simpelweg stellen van nog meer regels en voorwaarden voor belastingplichtigen zal alleen maar meer administratieve kosten teweegbrengen en de situatie van kwaad naar erger leiden. Het wordt tijd dat daadwerkelijk een interne markt ontstaat en dat belastingplichtigen daadwerkelijk van de voordelen van een interne markt kunnen genieten. Het verleden heeft bewezen dat dit niet eenvoudig zal zijn en een verandering zal enkel mogelijk zijn met goedkeuring van de lidstaten van de EU.

Het VAT Action Plan 2016 bestaat uit vier punten die hierna kort zullen worden toegelicht.

1. Action to support e-commerce and small and medium sized enterprises.
2. Action to tackle VAT fraud.
3. Action towards a robust single European VAT area.
4. Action on VAT rates.

3.3.1 Action to support e-commerce and small and medium sized enterprises

Door een steeds meer digitaliserende economie is de vraag naar aanpassingen van regelgeving voor en versterking van de interne markt groot. Dit wordt al in 2015 in een rapport door de Europese Commissie aangegeven⁸⁵. Door de verschillende nationale btw-regelgevingen en administratieve verplichtingen wordt grensoverschrijdend ondernemen lastig gemaakt. Hierdoor liggen de compliance kosten onnodig hoog en bestaat er in toenemende mate rechtsonzekerheid.⁸⁶ Hiervoor komt de Commissie met een voorstel om tot een versimpelde regeling voor MKB partijen te komen.⁸⁷ Daarnaast wil de Europese Commissie versimpelingen van de e-commerce doorvoeren. Op 1 januari 2015 werd de nieuwe plaats van dienst regels voor elektronische diensten ingevoerd. Dit is echter nog lang

⁸³ Van Norden 2016.

⁸⁴ Europese Commissie 2016.

⁸⁵ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité van de Regio's, Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa, COM(2015) 192 final.

⁸⁶ Van Norden 2016.

⁸⁷ Europese Commissie 2016.

niet voldoende. Gezien het tempo waarmee de digitalisering toeneemt is het noodzakelijk om de regels voor B2C e-commerce te moderniseren.

Belastingplichtigen binnen de EU hebben een nadeel ten opzichte van ondernemers buiten de EU omdat deze tweede groep goederen Btw-vrij kunnen leveren onder de vrijstelling voor goederen van geringe waarde⁸⁸. Bovendien verliezen lidstaten jaarlijks meer dan 3 miljard euro doordat de huidige regeling te complex is.

3.3.2 Action to tackle VAT fraud

De lidstaten van de EU verliezen zoals reeds vermeld jaarlijks ruim 50 miljard euro door Btw-fraude. Grensoverschrijdende btw-carrouselfraude is hierbij de grootste boosdoener. Om dit in te perken komt de Commissie met een drietal oplossingen⁸⁹: Ten eerste moet de administratieve samenwerking tussen met name de lidstaten flink worden verbeterd. Hierbij valt te denken aan een verbeterde gegevensuitwisseling tussen de lidstaten. Het idee is om intensiever samen te werken en informatie met elkaar uit te wisselen en te analyseren. De commissie acht het ook van groot belang om de samenwerking met non-EU landen te verbeteren. Met name op het terrein van e-commerce kan hier enorme vooruitgang worden geboekt.⁹⁰ Ten tweede wil de Commissie de vrijwillige naleving verbeteren. Tot slot moet de performance van de belastingautoriteiten worden verhoogd. Hierbij kan gedacht worden aan slimmere systemen waar de autoriteiten gebruik van kunnen maken om zo makkelijker en sneller frauduleuze activiteiten gedetecteerd en gepakt kunnen worden.

3.3.3 Action towards a robust single European VAT area.

Dit punt is wellicht het meest beduidende en omvangrijkste voorstel van de Commissie in het VAT Action Plan. Het betreft de aanpassing van de btw-behandeling van intracommunautaire B2B-leveringen van goederen. Dit punt heeft mede te maken met het hiervoor genoemde punt van de Btw-fraude. Zoals in het vorige hoofdstuk is besproken is het huidige btw-stelsel gevoelig voor verschillende soorten van fraude. De zogenoemde carrouselfraude is daarbij de meest voorkomende en grootschalige vorm. Het voorstel van de Commissie is om de plaats van levering te veranderen van de lidstaat van vertrek- naar de lidstaat van aankomst van de goederen. Leveranciers van goederen zullen hierdoor ook bij grensoverschrijdende leveringen de btw van de lidstaat waar de goederen heen gaan in rekening moeten brengen. In feite dragen leveranciers dus, ongeacht of het een lokale of grensoverschrijdende levering betreft, altijd btw af.⁹¹ Het nultarief bij een ICL komt hierdoor te vervallen. Voor de afnemer van de levering geldt dat de door de leverancier in rekening gebrachte btw in aftrek kan worden gebracht bij de eigen btw-aangifte in de lidstaat waar hij is gevestigd.

Doordat leveranciers btw zullen moeten afdragen in het land waar de goederen heen gaan om de administratieve lasten te beperken, is de gedachte om het One-Stop-Shop-systeem

⁸⁸ Europese Commissie 2016.

⁸⁹ Europese Commissie 2016.

⁹⁰ Sanders 2016.

⁹¹ Tenzij het een vrijgestelde transactie betreft.

ook hier toe te passen. Hierdoor kunnen ondernemers de aangiften voor alle landen waar zij naartoe leveren gewoon in hun eigen land voldoen via de OSS-aangifte. Hierdoor is de verwachting van de Commissie dat er nauwelijks nog registraties in andere lidstaten nodig zullen zijn voor leveranciers. De verwachting is dat dit zal leiden tot een gezamenlijke besparing van 1 miljard euro voor het Europese bedrijfsleven⁹². Wat mij hierbij opvalt is dat er niet wordt gesproken over het wegnemen van de “weeffout” in het systeem zoals Wolff deze beschreef. Het recht op aftrek van voorbelasting is nog steeds niet verbonden aan de afdracht van de btw.

Hiernaast stelde de Commissie het concept van de Certified Taxable Person (Hierna: CTP) voor.⁹³ Een ondernemer met de CTP-status wordt gezien als een betrouwbare belastingplichtige. CTP-ondernemers worden geacht niet betrokken te zijn bij frauduleuze handelingen in welke vorm dan ook. Aan het verkrijgen van zo’n status zijn voorwaarden verbonden⁹⁴. Zo mag de ondernemer geen ernstige of herhaalde overtredingen van de belastingwetgeving en douanewetgeving en geen strafblad met zware misdrijven in economisch opzicht hebben. Bovendien moet hij kunnen aantonen dat hij ‘in controle’ is van zijn operationele activiteiten en goederenstromen zodanig dat voldoende belastingcontrole mogelijk is. Ook moet de ondernemer in voldoende mate financieel solvabel zijn. Wat hierbij opvalt is dat de voorwaarden voor een groot deel overeen komen met de criteria die gelden voor de Authorised Economic Operator (hierna: AEO) in het Douanerecht⁹⁵. Een bedrijf dat nu AEO is, zal in de toekomst geacht worden ook te voldoen aan de voorwaarden voor CTP. Als de afnemer de status van CTP heeft, kan de belasting via een verleggingsregeling worden afgedragen. De presterende ondernemer hoeft dan geen btw te voldoen in de lidstaat waar de goederen naar toe gaan. Hierdoor is ook geen Btw-registratie nodig in deze lidstaat. In plaats van de leverancier past zijn afnemer de verleggingsregeling toe onder de aanname dat hij belast presteert en brengt de verschuldigde btw direct weer in aftrek. Dit zou moeten resulteren in een significante daling van de btw die voldaan moet worden via de One Stop Shop. Dit zou het makkelijker maken voor belastingadministraties en bedrijven om zich aan te passen.⁹⁶

3.3.4 Action on VAT rates

Tot slot kwam de Commissie met voorstellen omtrent de btw-tarieven. De Commissie stelt dat de bestaande richtlijn niet is opgewassen tegen de uitdagingen van de maatschappelijke en technologische ontwikkelingen. De huidige tariefstructuur stelt lidstaten dan wel in staat om bepaalde goederen en diensten hoger/lager te belasten om zo bijvoorbeeld bepaalde

⁹² Europese Commissie 2016. P.13

⁹³ Zie hoofdstuk 2

⁹⁴ Art. 13a btw-richtlijn.

⁹⁵ art. 39, sub a t/m c, DWU.

⁹⁶ Van Norden 2016.

sectoren te kunnen stimuleren. Dit zorgt echter voor economische verstoringen waardoor welvaartsverlies kan optreden.⁹⁷

Omdat de Commissie zich ervan bewust lijkt te zijn dat volledige harmonisatie van de tarieven binnen de EU onhaalbaar lijkt, komt zij in het VAT action plan met een tweetal alternatieven om verandering in de huidige tariefstructuren te brengen⁹⁸. De eerste optie is een uitbreiding van de lijst van goederen en diensten die onder het verlaagde tarief kunnen vallen. Daarbij moet deze lijst regelmatig worden herzien en geëvalueerd om de efficiëntie te kunnen waarborgen. De lidstaten kunnen hierbij suggesties doen voor goederen en/of diensten die zij aan de lijst toegevoegd zouden willen zien worden. Optie twee is om de lijst uit de bijlage in zijn geheel af te schaffen. Lidstaten zouden in dit geval geheel zelf beslissen welke goederen zij onder een verlaagd tarief willen plaatsen. Zeker ten opzichte van de tweede optie stel ik mij erg kritisch op. Zoals in hoofdstuk vier verder uit zal worden gewerkt is het naar mijn mening van belang om juist verder te harmoniseren, ook op het vlak van de tarieven. Bovendien zal het de rechtsonzekerheid en compliance kosten van ondernemingen alleen maar meer doen toenemen als lidstaten nog meer uit elkaar groeien op het gebied van tariefindeling. Het eerste alternatief lijkt mij dan ook een stuk raadzamer. Hoewel volledige harmonisatie van de btw-tarieven binnen de EU mijn voorkeur verdient zal dit hoogstwaarschijnlijk politiek onhaalbaar zijn. Het budgettaire belang van de btw en de soevereiniteit van de verschillende lidstaten zullen ervoor zorgen dat er haast onmogelijk op korte termijn een overeenstemming zal worden bereikt tussen de lidstaten.

3.3.5 Concluderend

De Europese Commissie komt met het VAT Action Plan eindelijk met maatregelen om het huidige, verouderde, Btw-systeem te vernieuwen. De grote uitdagingen zoals Btw-fraude en modernisering verdienen hierbij de meeste aandacht. De plannen zijn mijns inziens nog lang niet perfect en zullen nog veel beter moeten worden uitgewerkt voordat toepassing mogelijk is. Bovendien moet voordat implementatie van de voorstellen mogelijk is nog een hele hoop gebeuren. De lidstaten moeten overeenstemming vinden om deze plannen ook verder uit te werken en om te zetten in Europese wetgeving. Met name in politiek opzicht zullen lidstaten wellicht wat moeten toegeven om tot overeenstemming te komen.

3.4 Europese vervolgstappen

Sinds de Europese Commissie het VAT Action Plan 2016 heeft gepresenteerd, heeft zij de vier voornoemde actiegebieden concreet gemaakt door diverse voorstellen in te dienen. Sommigen hiervan zijn reeds aangenomen. Bij anderen moet er nog beslist worden. Op 4 oktober 2017 publiceerde de Europese Commissie een mededeling waarin zij een overzicht

⁹⁷ Europese Commissie 2016.

⁹⁸ Europese Commissie 2016, p. 12-13.

gaf van de voorstellen en maatregelen die sinds het verschijnen van het VAT Action Plan 2016 zijn geïmplementeerd of dit op korte termijn nog zullen worden⁹⁹.

3.5 Aangenomen voorstellen

Sinds het voorstellen van het VAT action plan zijn enkele voorstellen door de lidstaten aangenomen. Welke voorstellen dit precies zijn, zal hieronder worden behandeld.

3.5.1 Richtlijn optionele verleggingsregeling en snellereactiemechanisme

Op 6 november 2018 hebben de lidstaten het voorstel aangenomen met betrekking tot facultatieve verleggingsregeling en het snellereactiemechanisme¹⁰⁰. In feite is het aannemen van dit voorstel slechts een verlenging van het huidige systeem. Beide regelingen zijn bedoeld om btw-fraude te bestrijden. Met het aannemen van het richtlijnvoorstel zijn de beide regelingen verlengd tot en met 30 juni 2022, de beoogde inwerkingtredingsdatum van het definitieve btw-stelsel.

3.5.2 Richtlijn e-publicaties

Op diezelfde 6 november 2018 hebben de lidstaten de richtlijn aangenomen die ziet op het verlaagde btw-tarief voor e-publicaties¹⁰¹. Het is lidstaten nu toegestaan om een verlaagd btw-tarief toe te passen op reguliere boeken, kranten en tijdschriften maar ook voor e-publicaties zoals e-boeken.

3.5.3 VAT Digital Single Market Package

De wellicht grootste aangenomen richtlijn betreft de enorme toenemende digitale economie. Nadat de behandeling van elektronische diensten in 2015 al werd gewijzigd, was het nu van belang om de behandeling van de zogenoemde e-commerce (leveringen van goederen) te herzien. Hiertoe is op 5 december 2017 het VAT Digital Single Market Package aangenomen¹⁰². Dit pakket bestaat in feite uit 2 delen: Een klein deel van de wijzigingen is in werking getreden op 1 januari 2019, het andere deel zal ingaan per 1 januari 2021.

De aangenomen richtlijn bevat een aantal vereenvoudigingen voor de per 1 januari 2015 geldende regels voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten. Vanaf deze datum zijn de diensten belast in het land waar de afnemer woont of is gevestigd. Om te

⁹⁹ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité van de Regio', 'Follow-up van het actieplan betreffende de btw Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - Tijd om in actie te komen', 4 October 2017.

¹⁰⁰ Richtlijn (EU) 2018/1695 van de Raad van 6 november 2018 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de toepassing van de facultatieve verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten en van het snellereactiemechanisme tegen btw-fraude.

¹⁰¹ Richtlijn (EU) 2018/1713 van de Raad van 6 november 2018 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG, wat btw-tarieven op boeken, kranten en tijdschriften betreft.

¹⁰² Richtlijn 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkoop van goederen,

beginnen was er veel ophef bij de invoering van de nieuwe regels voor elektronische diensten in 2015. Zo zouden kleine ondernemers die buiten een lidstaat gevestigd waren en wel in de lidstaat leverden veel zwaarder worden getroffen dan lokale ondernemingen. Zij konden geen gebruik maken van een kleineondernemersregeling. Vanaf 2019 geldt ook voor buitenlandse ondernemingen dat wanneer zij een omzet van niet meer dan € 10.000 behalen uit telecommunicatie-, omroep- of elektronische diensten aan consumenten in de lidstaat waar zij niet zijn gevestigd, zij de btw van hun eigen land mogen berekenen¹⁰³. Ten tweede mochten non-EU-belastingplichtigen die wel beschikken over een btw-registratie in de EU tot 2019 geen gebruik maken van het MOSS systeem. Met ingang van 2019 is dit wel mogelijk gemaakt. Tot slot krijgen belastingplichtigen de mogelijkheid om de factureringsregels van hun eigen lidstaat toe te passen indien zij gebruik maken van de MOSS en in de lidstaat waarin de afnemer woont een factureringsplicht geldt voor elektronische diensten aan consumenten. Tot slot is per 1 januari 2019 de Btw-verordening aangepast. Belastingplichtigen wiens omzet uit telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten aan consumenten niet hoger is dan € 100.000 per jaar, hebben genoeg aan één bewijsstuk om de plaats van vestiging van hun afnemer te kunnen aantonen.

Daarnaast zijn er ook een hele boel voorstellen die pas vanaf 1 januari 2021 in werking zullen treden. Zo zal onder andere de huidige regeling voor afstandsverkopen ingrijpend worden gewijzigd. Om recht te doen aan het bestemmingslandbeginsel worden intra-Unieleveringen van goederen aan consumenten belastbaar in de lidstaat waar de consument de goederen ontvangt. Hierbij zullen drempelbedragen voor afstandsverkopen binnen de EU vervallen. Afstandsverkopen zullen echter wel gaan vallen onder de vereenvoudiging voor kleine ondernemers met een drempel van € 10.000 zoals hierboven genoemd. Ook de vrijstelling voor kleine zendingen afkomstig uit landen buiten de EU komt per 1 januari 2021 te vervallen. Oorspronkelijk was de vrijstelling in het leven geroepen omdat de administratieve lasten van de belastingheffing niet opwoog tegen de inkomsten¹⁰⁴. Tegenwoordig is de omvang van de e-commerce echter zo toegenomen dat men het er internationaal over eens was dat ook deze zendingen belast dienden te worden. Er moest een systeem worden bedacht om dergelijke zendingen te belasten. De uitkomst is geen simpel systeem. Er bestaan voor belastingplichtigen 2 mogelijkheden. In het geval dat de ingevoerde goederen een intrinsieke waarde hebben van maximaal € 150 mogen belastingplichtigen gebruikmaken van de 'invoer One Stop Shop' (i-OSS). Via de i-OSS kunnen belastingplichtigen de btw voldoen ter zake van met btw belaste goederenleveringen aan consumenten in de lidstaat van aankomst. Hierbij krijgen zij vrijstelling van de invoer-btw. De tweede optie voor belastingplichtigen is dat zij ervoor kunnen kiezen om een maandelijkse invoeraangifte te doen in plaats van een aangifte en betaling van invoer-btw bij iedere zending.

Tot slot is het de bedoeling dat platforms verantwoordelijk worden voor de voldoening van btw ter zake van goederenleveringen aan EU-consumenten indien de levering via hun portaal

¹⁰³ Deze regeling geldt enkel indien de ondernemer in maximaal één lidstaat is gevestigd.

¹⁰⁴ Van Norden 2019.

geschiedt¹⁰⁵. Zij worden namelijk fictief geacht de goederen te ontvangen en te leveren¹⁰⁶. Dit maakt het voor de autoriteiten een stuk eenvoudiger om de belastingheffing te controleren. Door het belasten van de platforms beperk je de belastingheffing tot enkele grote belastingplichtigen. De fictie is van toepassing in een tweetal gevallen.

1. Afstandsverkopen uit non-EU landen wanneer de intrinsieke waarde niet meer is dan € 150. Het is niet van belang of de leverancier binnen of buiten de EU is gevestigd.
2. Goederenleveringen binnen de EU aan particulieren wanneer de leverancier niet in de EU is gevestigd. Hierbij is de waarde van de goederen niet van belang.

In 2018 deed de Commissie verdere voorstellen die verband houden met de platformfictie. Zo ging een van de voorstellen over de bestrijding van btw-fraude¹⁰⁷ en was een ander voorstel gebaseerd op de verdere invulling van de platformfictie en de nadere regelgeving¹⁰⁸. De voorstellen zijn erg complex en het is nog maar de vraag of alle betrokken partijen hier blij mee zijn en of de voorstellen de eindstreep halen.

3.6 Nog aan te nemen richtlijnvoorstellen

3.6.1 Definitieve Btw-stelsel

Op 4 oktober 2017 deed de Europese Commissie een richtlijnvoorstel voor het definitieve Btw-stelsel.¹⁰⁹ Het voorstel bevatte vergaande hervormingen voor intracommunautaire goederentransacties alsmede een aantal quick-fixes. Met het definitieve Btw-systeem hoopt de Europese Commissie een tweetal doelstellingen te behalen. Op de eerste plaats beoogt de Commissie een fraudebestendig btw-systeem te creëren. Op de tweede plaats wil de Commissie zorgen voor minder administratieve lasten voor zowel ondernemers als belastingautoriteiten. Het plan van de commissie was destijds om de fundamentele hervormingen per 1 januari 2022 van kracht te laten gaan, terwijl de quick-fixes al per 1 januari 2019 moesten worden ingevoerd. Inmiddels weten we dat de invoering van de quick-fixes met één jaar is uitgesteld tot 1 januari 2020. Op 25 mei 2018 kwam de Europese Commissie

¹⁰⁵ Lamensch 2018.

¹⁰⁶ Merx 2018.

¹⁰⁷ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsdienaars, 12 december 2018, COM(2018)812 final.

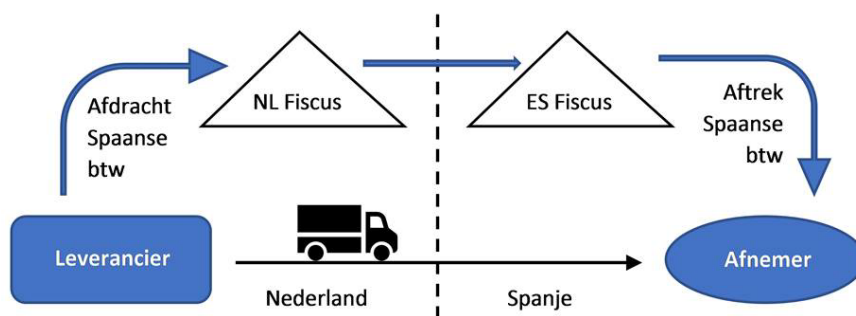
¹⁰⁸ Voorstel voor een uitvoeringsverordening van de Raad tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft door elektronische interfaces gefaciliteerde leveringen van goederen of diensten en de bijzondere regelingen voor belastingplichtigen die diensten voor niet-belastingplichtigen, afstandsverkopen van goederen en bepaalde binnenlandse goederenleveringen verrichten, 11 December 2018, COM(2019)821 final.

¹⁰⁹ Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft harmonisering en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel en tot invoering van het definitieve stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, 4 oktober COM(2017) 569 final.

uiteindelijk met nadere regelingen waarmee de hoekstenen van het definitieve btw-stelsel in de praktijk vormgegeven zouden kunnen worden¹¹⁰.

Het huidige btw-systeem voor intracommunautaire b2b-goederentransacties gaat uit van een intracommunautaire levering van goederen tegen het nultarief in de lidstaat van vertrek van de goederen en een intracommunautaire verwerving van goederen in de lidstaat van aankomst van de goederen. Dit leidt tot twee belastbare feiten. Mede door dit systeem is de grootschalige carouselfraude mogelijk. Bovendien is het systeem niet altijd even duidelijk wat wederom tot een veelvoud aan rechtspraak heeft geleid¹¹¹. Dit huidige systeem met twee intracommunautaire transacties en dus ook twee belastbare feiten zal worden vervangen door één belastbaar feit, de intra-Unielevering van goederen.

Dit systeem werkt als volgt: Een leverancier zal bij een grensoverschrijdende verkoop van goederen niet meer kunnen leveren tegen het nultarief in het land van vertrek. In plaats daarvan zal hij nu een intra-unielevering aangeven waarover hij btw rekent aan de afnemer in het land van aankomst van de goederen. Om ondernemers tegemoet te komen en de administratieve lasten zoals btw-registratie in het land van aankomst te voorkomen heeft de leverancier de optie om de aangifte btw met behulp van het OSS systeem te voldoen. Hierbij geeft hij de btw aan en betaalt deze ook in de lidstaat waar hij is gevestigd. Om een beter beeld van dit systeem te krijgen geeft Afbeelding 6¹¹² dit grafisch weer.



Afbeelding 6

Naast dit systeem bestaat ook de mogelijkheid voor ondernemers om de zogeheten CTP status te verwerven. Zoals in hoofdstuk 3.3.3 beschreven worden ondernemers met een CTP status geacht betrouwbare belastingplichtigen te zijn. Als een leverancier goederen levert aan een ondernemer met CTP status hoeft deze leverancier geen btw af te dragen. In dit geval zal de verschuldigdheid van de btw worden verlegd naar de afnemer. Via een verleggingsregeling kan deze de btw afdragen in de lidstaat van aankomst van de goederen. In Afbeelding 7¹¹³ is

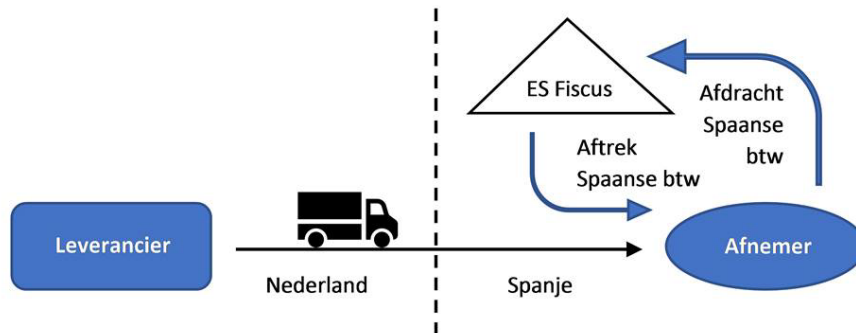
¹¹⁰ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, 25 mei 2018, COM(2018)329 final.

¹¹¹ HvJ 16 december 2010, C-430/09 (Euro Tyre) & HvJ 6 april 2006, C-245/04 (EMAG) & HvJ 6 juli 2006, C-439/04 (Kittel) & HvJ 6 juli 2006, C440/04 (Recolta).

¹¹² Baker Tilly 2018.

¹¹³ Baker Tilly 2018.

goed te zien dat de Nederlandse leverancier geen btw hoeft af te dragen. Enkel de Spaanse afnemer, die in het bezit is van een CTP-status, voldoet de btw aan de Spaanse fiscus. Deze btw kan hij als voorbelasting direct terugvragen.



Afbeelding 7

In beginsel lijkt de mogelijkheid om gebruik te maken van dit aanvullende systeem voordelen met zich mee te brengen. Immers zal het naar waarschijnlijkheid de administratieve lasten verlagen door het verminderde gebruik van de OSS. Toch zijn er nog veel vragen en onduidelijkheden over het invoeren van een tweede (parallel lopende) systeem. Zo kan de aanwijzing van CTP-statushouders tot problemen leiden. Indien de Commissie de aanwijzing van de CTP-status aan de lidstaten overlaat, kan dit zorgen voor grote verschillen in eisen die de lidstaten stellen aan het verkrijgen van de CTP-status.¹¹⁴ Sommige lidstaten zullen wellicht minder streng zijn in het verlenen van een CTP-status waar anderen juist veel strikter zullen optreden. Dit zorgt voor een oneerlijk speelveld voor ondernemingen binnen de EU. Om dit te voorkomen moeten duidelijke regels worden opgesteld en zal voldoende vertrouwen tussen lidstaten benodigd zijn. Lidstaten zullen zich moeten houden aan een objectieve maatstaf voor de certificering van CTP-statushouders.¹¹⁵ Ook moet rekening worden gehouden met het feit dat een onderneming op het moment van aanvragen van de CTP-status als betrouwbaar kan worden beschouwd. Dit hoeft echter niet zo te blijven. Fraudeurs zouden ervoor kunnen kiezen om een onderneming die reeds de CTP-status heeft verworven over te nemen en vanuit daar verder te gaan met de frauduleuze activiteiten. Er zal een soort controle moeten plaatsvinden waarbij ondernemingen met CTP-status periodiek opnieuw worden gecontroleerd. Het zal voor belastingautoriteiten van groot belang zijn om veel aandacht te stoppen in een procedure die ziet op het toewijzen en controleren van CTP statushouders. Dit zijn niet de enige vragen die spelen rondom het CTP concept: Bestaat er zoiets als (tijdelijk) statusverlies? Is het mogelijk om bezwaar en beroep aan te tekenen tegen beslissingen van lidstaten over de CTP-status? Hoe werkt het CTP-concept uit bij een fiscale eenheid btw, of bij een hoofdhuis met een of meerdere vaste inrichtingen? Zo zijn er nog veel meer zaken die

¹¹⁴ Hierbij moet ook nog worden gedacht aan de mogelijkheid dat corruptie optreedt. Zeker in sommige lidstaten bestaat de kans dat fraudeurs proberen om via omkoping toch aan de CTP-status te komen.

¹¹⁵ Brief Minister van Buitenlandse Zaken van 10 november 2017.

toelichting verdienen voordat kan worden gezegd of het CTP concept de oplossing is die wij zoeken.

Daarnaast krijgen belastingplichtigen met 2 systemen te maken. Een leverancier zal zich van tevoren moeten afvragen of de afnemer de status van CTP heeft of dat hij zelf de belasting via de OSS zal moeten afdragen. Dit maakt het systeem voor belastingplichtigen meer complex en verhoogd hierdoor juist weer de administratieve lasten. Concluderend brengt het aanvullende systeem van de CTP-statushouder dus niet alleen de administratieve lastenverlaging die de Commissie beoogt te bereiken met zich mee. Juist het bestaan van een parallel lopend systeem zorgt wederom voor een verhoging van de administratieve lasten en zorgt bovendien voor toenemende lasten bij belastingautoriteiten die ervoor moeten zorgen dat het systeem werkt. Ik betwijfel daarom ook of de beoogde voordelen van dit CTP concept zullen opwegen tegen de nadelen. Het lijkt mij in ieder geval raadzaam dat de Europese Commissie komt met antwoorden op de grote hoeveelheid vragen die nu spelen rondom dit systeem.

3.6.2 Quick-fixes

Naast het voorstel de invoering van de intra-unielevering introduceerde de Europese Commissie ook het idee om een aantal quick-fixes voor het huidige systeem in te voeren. Oorspronkelijk waren drie van de vier quick-fixes gekoppeld aan de CTP-status. De EU-lidstaten hebben dit echter losgelaten. Het doel van deze quick-fixes is het oplossen op korte termijn van enkele knelpunten van het huidige systeem voor grensoverschrijdende handel binnen de EU. Het doel van de Commissie was destijds om de quick-fixes op 1 januari 2019 van kracht te laten gaan. Omdat de lidstaten geen overeenstemming konden krijgen hierover werd deze deadline niet gehaald. Inmiddels weten we dat de quick-fixen op 1 januari 2020 van kracht zijn gegaan. Het handelt zich hierbij om de volgende vier quick-fixes:

1. Vereenvoudiging en harmonisatie van de regels voor call-off stock.
2. Vereenvoudiging van de regels bij intracommunautaire ketentransacties,
3. Harmonisatie en vereenvoudiging van de regels voor het bewijs van intracommunautair vervoer van de goederen om een intracommunautaire levering van goederen van btw vrij te stellen.
4. Erkenning van het geldige btw-identificatienummer van de afnemer als materiële voorwaarde om een intracommunautaire goederenlevering vrij te stellen.

3.6.2.1 Vereenvoudiging en harmonisatie van de regels voor call-off stock.

De eerste quick-fix betreft de vereenvoudiging en harmonisatie van de regels voor call-off stock. We spreken van call-off stock indien een leverancier goederen overbrengt naar een

andere lidstaat en opslaat bij een van tevoren bekende afnemer.¹¹⁶ Hierbij gaat de eigendom van de goederen nog niet over. Op het moment dat de afnemer de goederen nodig heeft kan hij deze onttrekken uit de lokale voorraad. Pas op dit moment gaat de eigendom over van leverancier op afnemer. Momenteel is het zo dat een leverancier die goederen naar een andere lidstaat overbrengt wordt geacht een (fictieve) intracommunautaire levering tegen nultarief te verrichten in het land van vertrek van de goederen. Daarnaast moet hij een intracommunautaire verwerving aangeven in het land van aankomst van de goederen. Als gevolg hiervan zal hij zich in het land waar de goederen worden opgeslagen moeten registreren voor btw-doeleinden. Om dit te voorkomen kennen sommige lidstaten reeds vereenvoudigingen voor call off-stock. Deze verschillen echter nog per lidstaat. Bovendien hebben niet alle lidstaten vereenvoudigingsregels in hun nationale recht opgenomen. Dit leidt tot complexiteit en rechtsonzekerheid voor ondernemers. Met behulp van de eerste quick fix poogt de Europese Commissie dit op te lossen.

Bij de nieuwe quick-fix wordt de overbrenging van voorraden van de ene lidstaat naar de andere lidstaat in beginsel niet als een fictieve intracommunautaire transactie beschouwd. Op het moment dat de afnemer de goederen uit de voorraad haalt, verricht de leverancier een intracommunautaire levering van goederen in de lidstaat vertrek. De afnemer dient een intracommunautaire verwerving van de goederen aan te geven in de lidstaat waar de call-off stock naartoe is gebracht. Om gebruik te mogen maken van de quick-fix zal aan een aantal voorwaarden moeten zijn voldaan¹¹⁷. Als aan deze voorwaarden niet wordt voldaan, zal de quick-fix niet mogen worden toegepast. De leverancier zal zich in het land waar de goederen heen gaan moeten registreren voor btw-doeleinden en aangifte doen in deze lidstaat. Door het invoeren van deze quick-fix zullen dergelijke situaties in alle lidstaten vanaf 2020 op dezelfde manier worden behandeld. Ondernemers die aan die regels voldoen hoeven geen btw aan te geven in het land waar de voorraad wordt aangehouden.

3.6.2.2 Vervoerstoerekening bij ketentransacties

De tweede quick-fix betreft de vervoerstoerekening van goederen bij ketentransacties (ook vaak aangeduid als ABC-transacties). Een ketentransactie bestaat uit meerdere opeenvolgende goederenleveringen. Hierbij kan worden gedacht aan de situatie waarbij partij A-goederen levert aan partij B, die op haar beurt de goederen doorverkoopt aan partij C. Vaak gebeurt het dan dat de goederen direct vanuit het magazijn van de eerste leverancier (partij A) worden vervoerd naar de laatste afnemer (partij C). Bij binnenlandse situaties is dit niet ingewikkeld. Indien echter sprake is van grensoverschrijdend transport tussen verschillende EU-lidstaten wordt het meer complex. Het grensoverschrijdende vervoer van de goederen kan slechts aan een van de leveringen in de keten worden toegerekend¹¹⁸. Hierdoor kan ook alleen die levering in aanmerking komen voor de toepassing van het btw-nultarief voor

¹¹⁶ Indien de afnemer nog niet bekend is op het moment van overbrengen spreken we van consignment stock.

¹¹⁷ Art. 17a lid 2 btw-richtlijn.

¹¹⁸ HvJ 6 april 2006, C-245/04 (EMAG) & HvJ 16 december 2010, C-430/09 (Euro Tyre)

intracommunautaire goederenleveringen. In de huidige btw-regelgeving zijn helemaal geen regels opgenomen voor het toerekenen van het vervoer in dergelijke situaties. Het Europese Hof van Justitie heeft zich enkele keren uitgesproken over dergelijke situaties en heeft hiermee iets meer duidelijkheid weten te scheppen over hoe om te gaan met dergelijke situaties.¹¹⁹ Zoals in hoofdstuk 2 reeds aangegeven hangt dit af van de plaats waar afnemer C de beschikkingsmacht ontvangt over de goederen. Door het ontbreken van concrete regelgeving bestaat er voor ondernemers nog altijd veel onduidelijkheid op dit punt. Bovendien behandelen de verschillende lidstaten dit allemaal net iets anders. Dit zou wederom kunnen leiden tot dubbele heffing of helemaal geen btw-heffing.

Om deze reden heeft de Europese Commissie de tweede Quick-fix voorgesteld, deze moet voorzien in een uniforme, vereenvoudigde regeling voor de toerekening van het vervoer bij intracommunautaire ketentransacties. Hierbij geldt dat wanneer partij B aan partij A de lidstaat van bestemming communiceert en B een btw-identificatienummer uit een lidstaat anders dan de lidstaat van vertrek doorgeeft, het vervoer van de goederen moet worden toegerekend aan de eerste levering (Van A naar B)¹²⁰. Het btw-nultarief voor intracommunautaire goederenleveringen dient in dat geval alleen op deze eerste levering worden toegepast. De tweede levering (van B naar C) wordt gezien als een lokale levering in de lidstaat van aankomst van de goederen. Indien partij B aan partij A een btw-identificatienummer uit de lidstaat van verzending van de goederen doorgeeft moet het intracommunautaire vervoer worden toegerekend aan de tweede levering, namelijk de verkoop door partij B aan partij C. De eerste levering door partij A is dan een binnenlandse levering die plaatsvindt in de lidstaat van verzending. Tot slot moet worden gezegd dat de quick-fix enkel van toepassing is in gevallen waar het vervoer wordt verzorgd door partij B. Wanneer de partijen A of C het vervoer verzorgen is dit niet mogelijk¹²¹.

3.6.2.3 Bewijs van intracommunautair vervoer van goederen

De derde quick-fix handelt zich om het bewijs dat ondernemers moeten leveren dat goederen de grens over zijn gegaan om gebruik te mogen maken van het nultarief. Zoals in het vorige hoofdstuk is behandeld moeten ondernemers voldoende bewijs leveren dat de goederen daadwerkelijk de grens over zijn gegaan. In de btw-richtlijn staat geen duidelijke omschrijving hoe deze bewijslast ingevuld kan worden. Hierdoor is het zo dat de lidstaten vaak verschillende eisen voor deze bewijslast hanteren. Dit leidt in de praktijk vaak tot discussies tussen bedrijven en de lokale belastingautoriteiten.

Om ondernemers meer rechtszekerheid te kunnen geven komt de Commissie met een voorstel via deze quick-fix. Als gevolg van de quick-fix voldoet een leverancier aan zijn bewijslast indien hij zelf het vervoer regelt en beschikt over ten minste twee niet-

¹¹⁹ HvJ 16 december 2010, C-430/09 (Euro Tyre)

¹²⁰ Deze voorwaarden staan opgenomen in artikel 138a btw-richtlijn.

¹²¹ Merx et al. 2018.

tegenstrijdige A-documenten, of twee niet-tegenstrijdige A- en B-documenten. A-documenten zijn documenten die betrekking hebben op het vervoer van de goederen, zoals vrachtbrieven. B-documenten zijn andere documenten die niet direct verbonden zijn met het vervoer maar wel verband houden met de levering. Hierbij kan gedacht worden aan bankdocumenten of een ontvangstbewijs van een entrepouhouder. Hierbij is het van belang dat de documenten afkomstig moeten zijn van twee onafhankelijke partijen.

In het geval dat de goederen door of voor rekening van de afnemer zijn vervoerd heeft de leverancier bovendien een schriftelijke vervoersverklaring van de afnemer nodig.

Rondom deze quick-fix is nog wat onduidelijkheid. Zo is het onduidelijk wat er gebeurt wanneer een ondernemer niet kan voldoen aan de vereiste 2 documenten. Merx en Gruson verwachten dat het bewijs dan ook op andere wegen kan worden geleverd¹²². Merx benoemt bovendien¹²³: "Wat de regeling extra lastig maakt, is de eis dat de bewijsstukken moeten zijn uitgereikt door twee partijen die onafhankelijk van elkaar zijn. Hoe ga je hiermee om als bijvoorbeeld de afnemer en de leverancier onderdeel zijn van hetzelfde concern?"

3.6.2.4 Erkenning van het geldige btw-identificatienummer van de afnemer als materiële voorwaarde

In Nederland kennen wij in art.12 12(2)a(2o) uitv. Besl. Wet OB de vereisten voor ondernemers om over een geldig btw-identificatienummer te beschikken om gebruik te mogen maken van het nultarief. Uit rechtspraak van het HvJ¹²⁴ blijkt echter dat een ondernemer voor de toepassing van het nultarief in principe alleen aan de materiële voorwaarden hoeft te voldoen. Om deze reden kan het btw-nultarief formeel niet worden geweigerd door het feit dat een ondernemer geen (geldig) btw-identificatienummer van zijn afnemer heeft ontvangen. Hierdoor kunnen enkel boetes of administratieve sancties worden opgelegd.

Na invoering van de quick-fix zal het gebruik van een geldig btw-identificatienummer als materieel vereiste gelden voor de toepassing van het btw-nultarief. Bovendien wordt het vermelden van de intracommunautaire levering van goederen in de Opgaaf ICP ook een materiële verplichting. In het geval dat een leverancier niet over het geldig btw-identificatienummer van zijn afnemer beschikt zal hij het btw-nultarief niet mogen toepassen op de intracommunautaire levering. De gedachte hierachter is dat nationale belastingdiensten meer sanctiemogelijkheden hebben in de strijd tegen btw-fraude.

Over deze quick-fix is enige discussie ontstaan. Natuurlijk lijkt de eis van een juist btw-identificatienummer van de juiste afnemer een goed wapen voor de belastingdienst om fraude te bestrijden. Echter is het maar de vraag of de juiste personen hierdoor geraakt zullen

¹²² Merx & Gruson 2019.

¹²³ Muller 2019.

¹²⁴ HvJ 16 december 2010, C-430/09 (Euro Tyre) en HvJ 20 oktober 2016, C-24/15 (Josef Plöckl)

worden. Fraudeurs zullen ongetwijfeld nieuwe wegen vinden om te frauderen. Zo kunnen zij verdwijnen voordat de fiscus de onregelmatigheid heeft ontdekt. Daarentegen kan de maatregel wel grote negatieve gevolgen hebben voor “eerlijke” belastingplichtigen die per ongeluk een keer niet een juist btw-identificatienummer opgeven¹²⁵. Zij zullen een naheffing ontvangen. Tot slot benadrukt Merx dat het systeem ook nog veel te onduidelijk is vormgegeven¹²⁶: “Moet de ondernemer per transactie het btw-identificatienummer van zijn afnemer controleren of periodiek en op welk moment? Bij heel veel transacties is een check per transactie niet te doen. Bij een periodieke controle, bijvoorbeeld maandelijks, bestaat het risico dat het nummer in de loop van die maand is ingetrokken. Bovendien is de Europese database van btw-identificatienummers (VIES) niet altijd up to date: ondernemers die er wel in hadden moeten staan, staan er nog niet in en lidstaten trekken nummers met terugwerkende kracht in.”

3.6.3 Richtlijnvoorstel voor verlaagde tarieven

Lange tijd was de doelstelling van de Commissie om de btw-tarieven zo ver mogelijk te harmoniseren. Een volledige tariefharmonisatie (een btw-tarief binnen de EU) zou in de ogen van de Commissie leiden tot de grootste verbetering van de btw-performance¹²⁷. Echter is het de Commissie ook duidelijk dat een dergelijke maatregel fiscaalpolitiek onhaalbaar is. Om deze reden publiceerde de Europese Commissie op 18 januari 2018 een voorstel die zag op de flexibilisering van btw-tarieven voor lidstaten¹²⁸. Dit voorstel gaat in feite de tegenovergestelde richting op. In plaats van tariefharmonisatie stelt de Commissie voor om lidstaten meer vrijheid te geven om het verlaagde tarief meer naar eigen inzicht invulling te geven. Tot op een bepaalde hoogte natuurlijk. Er zal hiervoor een nieuwe lijst komen met goederen die wel altijd onder het “normale” tarief moeten vallen van tenminste 15%. Bovendien mogen lidstaten naast de twee verlaagde tarieven van minimaal 5% en één 0% btw-tarief mogen lidstaten een derde verlaagd tarief toepassen van 0% tot 5%. Tot slot moeten de lidstaten wel in acht nemen dat het gewogen gemiddelde van alle toegepaste btw-tarieven ten minste 12% bedraagt. De reden hierachter is het in stand houden van de overheidsinkomsten.

Net als Van Norden betwijfel ik of dit voorstel een goede stap is in richting van een efficiënt btw-systeem. Het doel van de EU is om een geharmoniseerde interne markt te realiseren. Met dit voorstel druist de Commissie volledig tegen dit idee in. Zoals ik in het volgende hoofdstuk zal behandelen, maakt de disharmonisatie van tarieven het frauderen deels mogelijk. Het

¹²⁵ Merx et al. 2018.

¹²⁶ Muller 2019.

¹²⁷ Centraal Planbureau 2014.

¹²⁸ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, COM(2018)20 final.

voorstel is door het Europese Parlement reeds goedgekeurd¹²⁹. Het is echter de vraag of de lidstaten hier overeenstemming over zullen bereiken. Zoals Van Norden reeds opmerkt zullen lidstaten hoogstwaarschijnlijk toenemende problemen ondervinden van nationale lobby's voor de invoering van een verlaagd tarief voor bepaalde goederen of diensten. Doordat de lidstaten zich nu niet meer simpelweg achter de EU kunnen verschuilen, is het maar de vraag of de lidstaten dit voorstel zullen aannemen.¹³⁰

3.6.4 Richtlijnvoorstel voor kleine ondernemingen

Het voorstel voor de verlaagde tarieven was niet het enige richtlijnvoorstel dat de Europese Commissie op 18 januari 2018 deed. Op die dag publiceerde de Commissie tevens het voorstel voor vereenvoudigde btw-regels voor kleine ondernemingen¹³¹. Hiermee hoopt de Commissie om de kosten voor het naleven van btw-regels voor kleine ondernemingen te verlagen. Het voorstel geldt voor alle ondernemingen met een EU-jaaromzet van maximaal 2 miljoen euro. Deze ondernemingen kunnen gebruik maken van bepaalde vereenvoudigingen.

Bovendien krijgen lidstaten de mogelijkheid om bepaalde kleine ondernemers vrij te stellen van btw. Hier zijn wel strikte criteria aan verbonden¹³². Als een lidstaat ervoor kiest om ondernemers de mogelijkheid te geven om gebruik te maken van de vrijstelling moet een drempel worden vastgesteld die verband houdt met de jaarlijkse omzet. Als de ondernemer in deze lidstaat deze omzet niet overschrijdt, mag hij gebruik maken van de vrijstelling. Deze drempel mag per bedrijfssector variëren met als bovengrens voor alle lidstaten een omzet van € 85.000 in die betreffende lidstaat.

Niet alleen lokale ondernemers kunnen gebruik maken van deze vrijstelling. Hierbij kan worden gedacht aan de situatie waarin een ondernemer niet is gevestigd in de desbetreffende lidstaat, maar hier wel btw is verschuldigd. In dit geval kan deze ondernemer ook gebruik maken van de vrijstelling als hij voldoet aan een tweetal voorwaarden:

1. De jaarlijkse omzet van de ondernemer in die lidstaat moet lager liggen dan de in die lidstaat toepasselijke vrijstellingsdrempel.
2. De totale omzet van de ondernemer voor leveringen binnen de EU mag niet meer dan € 100.000 bedragen.

Deze tweede voorwaarde is toegevoegd om te voorkomen dat grote ondernemingen met een hoge omzet profiteren van deze nieuwe kleine ondernemersregeling. Dit zouden zij immers

¹²⁹ Wetgevingsresolutie van het Europees Parlement van 3 oktober 2018 over het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft (COM(2018)0020 – C8- 0023/2018 – 2018/0005(CNS)).

¹³⁰ Van Norden 2019.

¹³¹ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen, COM(2018)21 final.

¹³² Fiche 7: Richtlijn BTW- bijzondere regeling voor kleine ondernemingen.

simpel kunnen vormgeven door hun omzet over diverse lidstaten te spreiden tot net onder het drempelbedrag in alle desbetreffende lidstaten.

Indien een ondernemer de vrijstellingsdrempel tijdelijk overschrijdt, 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.¹³³

Concluderend ben ik van mening dat de Commissie een goede stap zet met het introduceren van dit richtlijnvoorstel. Het huidige systeem voor kleine ondernemers is complex en onduidelijk. Ik ben dan ook een voorstander van het idee om de naleving voor kleine ondernemers te vergemakkelijken en daarmee ook de administratieve lasten te verminderen. Dit nieuwe systeem zal in mijn ogen wel gepaard gaan met meer administratieve lasten voor de lokale autoriteiten. De uitvoerings- en handhavingskosten voor de belastingdienst zullen hierdoor zeker stijgen. De administratieve vereenvoudigingen voor alle ondernemers met een omzet die niet hoger is dan € 2 miljoen zal gelden voor een aanzienlijk deel van alle Nederlandse ondernemers. Hiervoor zullen nieuwe processen moeten worden ingericht, die bovendien de bewaking van de relevante omzetgrenzen zullen moeten bevatten. Of de vereenvoudiging uiteindelijk in het totale plaatje een verbetering oplevert, zal afgewacht moeten worden.

3.7 Definitieve btw-stelsel, de juiste weg?

Met de hierboven genoemde stappen en voorstellen beoogt de Europese Commissie om tot een nieuw btw-stelsel te komen. Dit systeem moet met name fraudebestendig zijn en de administratieve lasten voor zowel het bedrijfsleven als belastingautoriteiten verlagen. Met de invoering van enkele kleine regelingen zoals uitbreiding van het MOSS in 2015 met de elektronische- en digitale diensten zet de Commissie stappen in de juiste richting om aan de uitdagingen van een moderne btw te kunnen voldoen. Daarnaast heeft de Commissie een groot aantal voorstellen gedaan die op korte termijn moeten zorgen voor administratieve lastenverlagingen. De vereenvoudigingsmaatregelen zijn met name gericht op het verlagen van administratieve lasten voor ondernemers. Zo vervalt een aantal administratieve handelingen bij het overbrengen van eigen goederen in voorraad naar een andere lidstaat, gelden makkelijkere bewijsregels voor het aantonen dat goederen over de grens zijn vervoerd en is er meer duidelijkheid over het feit dat het btw-identificatienummer een belangrijke voorwaarde is voor toepassing van het nultarief bij een ICL. Ook is het plan om de regeling voor kleine ondernemingen te herzien. De nieuwe regeling zorgt voor meer harmonisatie binnen de EU. Ondernemers kunnen nu opteren voor de KOR in alle lidstaten waar zij actief zijn. Binnen de EU gelden binnen bepaalde grenzen vrijheid voor lidstaten om de nationale drempels aan te passen aan de nationale economische situatie. Tot slot kwam de Commissie

¹³³ Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen, COM(2018) 21 final.

met plannen omtrent de tariefstructuur. Lidstaten zouden meer vrijheid krijgen in het vaststellen van de btw-tarieven. Voor ondernemers zal dit naar mijn mening juist leiden tot meer administratieve lasten. Zeker gezien het plan om het definitieve btw-stelsel vanaf 2022 te baseren het bestemmingslandbeginsel. Doordat het btw-tarief van de lidstaat van bestemming in rekening moet worden gebracht, zullen leveranciers voor elke lidstaat moeten nagaan onder welk tarief de goederen vallen.

Op lange termijn wilt de Commissie toewerken naar het definitieve btw-stelsel. De Commissie stelt dat dit systeem moet leiden tot een afname van de VAT-gap van 40 miljard euro.¹³⁴ Ik zet hier mijn vraagtekens bij. De Commissie wijst bij deze uitspraak naar het onderzoek van Ernst & Young uit 2015. De Commissie vermeldt bij deze cijfers niet de kanttekeningen die Ernst & Young plaatste bij het door hun uitgevoerde onderzoek. Zij spreken inderdaad over een afname van de btw-fraude van circa 40 miljard euro. Echter benadrukken zij dat het overstappen op een nieuw btw-systeem aanleiding kan geven tot nieuwe vormen van btw-fraude¹³⁵. Dit zal volgens Ernst & Young verder moeten worden onderzocht.¹³⁶ Wolf wijst erop dat de Commissie deze kanttekeningen wellicht met opzet niet vermeldt om zo de bereidheid van de lidstaten om mee te gaan in de veranderingen te verhogen.¹³⁷ Voor een wijziging van de btw-richtlijn is immers unanimiteit van de lidstaten vereist.

Ook onder het nieuwe systeem zal btw-fraude naar mijn mening niet kunnen worden voorkomen. Momenteel berust het hele idee van btw-carrouselfraude op het niet voldoen van btw door de “ploffers”, terwijl deze btw wel in aftrek wordt gebracht door de afnemer van de levering.¹³⁸ Dit blijft, weliswaar in mindere mate, ook in het nieuwe voorgestelde systeem mogelijk. Zeker indien de btw tarieven niet volledig worden geharmoniseerd en verschillen tussen de lidstaten blijven bestaan kunnen fraudeurs nog steeds een keten opstellen waarbij btw wordt verduisterd. Met dank aan de technologische vooruitgang is het voor ondernemers mogelijk om binnen enkele seconden transacties over de hele wereld af te ronden. Hierdoor kunnen fraudeurs enorme volumes aan goederen verhandelen binnen korte tijd. Door deze grote hoeveelheden te verhandelen kan zelfs een klein percentage aan btw dat wordt verduisterd in de miljoenen euro's oplopen.¹³⁹ Doordat lidstaten verschillende tarieven hanteren kan deze vorm van fraude nog effectiever worden. Fraudeurs kopen de goederen dan in tegen een lager btw-tarief dan dat zij de goederen weer doorverkopen. Hierdoor wordt de marge aan btw die zij pogen te verduisteren groter. Doordat deze transacties in korte tijd

¹³⁴ Dit betreft 80% van de huidige VAT-gap.

¹³⁵ Ernst & Young LLP 2015, p. 127.

¹³⁶ Ernst & Young LLP 2015, p. 127.

¹³⁷ Wolf 2016.

¹³⁸ Wolf 2016.

¹³⁹ Indien een ondernemer goederen voor 1 miljoen euro + 21% btw inkoopt en voor 1,05 miljoen + 21% btw verkoopt had de potentiële fraude in het huidige systeem 220,5 duizend euro bedragen (21% x 1.05 miljoen). In het voorgestelde systeem wordt dit gereduceerd tot 10,5 duizend euro (1,05 miljoen x 21%) - (1 miljoen x 21%). Dit is een aanzienlijk kleiner bedrag, maar het laat duidelijk zien dat fraude met grote volumes zeker nog tot btw-verlies kan leiden.

plaatsvinden en fraudeurs gebruik zullen maken van valse aangiftes zullen de fraudeurs al lang verdwenen zijn als de belastingautoriteiten de onregelmatigheden ontdekken.

Dit is slechts een voorbeeld van hoe fraudeurs gebruik kunnen maken van “gaten” in het nieuwe systeem. Zoals we weten zijn fraudeurs creatief in het bedenken van manieren om de btw te verduisteren. Daarbij vermeldt Wolf dat het overgrote deel van de btw-fraude gepleegd wordt door criminele organisaties. Dergelijke organisaties zullen niet snel ontmoedigd worden om door te gaan met de fraude en zullen zich vanzelfsprekend voorbereiden op eventuele wijzigingen.¹⁴⁰

Tot slot wil ik ook nog inhaken op de administratieve lasten voor ondernemers onder het voorgestelde definitieve systeem. Volgens de Commissie zou het invoeren van het definitieve btw-stelsel moeten leiden tot een aanzienlijke verlaging van de administratieve lasten voor ondernemers.¹⁴¹ Naar mijn mening zullen deze lasten juist toenemen voor de meeste ondernemers. Momenteel, doordat het huidige systeem al zo lang in werking is, weten veel ondernemers precies hoe zij moeten omgaan met hun administratieve verplichtingen. De handelingen die zij moeten uitvoeren zijn vaak hetzelfde. Hierdoor weten zij goed wat van hen wordt verwacht. Ditzelfde geldt voor de belastinginspecteurs. Het omgooien van het systeem zal ervoor zorgen dat dit voor alle partijen zal veranderen.

Doordat de leverancier verplicht is om de belasting te voldoen moeten ondernemers het btw-tarief van potentieel 27 EU-landen toepassen.¹⁴² Zij moeten daarbij nagaan welke goederen belast zijn tegen welk tarief in de desbetreffende lidstaat. Daarbij kennen alle lidstaten door het gebrek aan harmonisatie uiteenlopende vrijstellingen waar ondernemers zich van bewust moeten zijn. Met de invoering van de CTP-statushouders poogt de Commissie om deze problemen te voorkomen. Zoals eerder vermeld leidt dit naar mijn mening wellicht tot een afname in bepaalde administratieve lasten voor ondernemers doordat het verkrijgen van de CTP-status toegang geeft tot een aantal vereenvoudigde regelingen voor ondernemers. Zoals het Ministerie van Buitenlandse zaken echter aangeeft kunnen fraudeurs, indien zij slim handelen, hierdoor toegang krijgen tot deze fraudegevoeligere systemen.¹⁴³

Het invoeren van de CTP-heffingsmethodiek kan ook leiden tot meer onduidelijkheid voor ondernemers. Niet alleen wordt het huidige systeem voor intracommunautaire b2b-goederentransacties vervangen, er komt zelfs een tweede systeem bij dat parallel loopt aan het nieuwe systeem. Door het bestaan van dit tweede systeem moeten leveranciers zich telkens de vraag stellen of hun afnemer een CTP-ondernemer is. Daarnaast is het CTP concept momenteel nog met zoveel vragen omgeven dat ik het lastig vind om te spreken van een goede stap in de richting van een fraudebestendiger en eenvoudiger btw-systeem. Hiervoor zal de Europese Commissie eerst met meer duidelijkheid moeten komen.

¹⁴⁰ Wolf 2016.

¹⁴¹ Zie o.a. paragraaf 1.3.3.

¹⁴² Het is nog maar de vraag of het er niet meer zijn op het moment dat de desbetreffende regeling in gaat.

¹⁴³ Brief Minister van Buitenlandse Zaken van 10 november 2017.

Tot slot wil ik nog benadrukken dat de verdere uitbreiding van de OSS als financieel risico kan worden gezien. Door het nieuwe systeem zal een groot aantal ondernemers aangifte doen via de OSS. Hiermee gaan grotere geldstromen, van al gauw tientallen miljarden euro's, tussen lidstaten rond. De lidstaat van aankomst van goederen is afhankelijk van het feit dat de leverancier de btw voldoet in de lidstaat waar deze is gevestigd, en deze lidstaat het geld overmaakt naar de lidstaat waar de btw aan toebehoort. Niet alleen brengen zulke enorme geldstromen flinke risico's met zich mee, ook zijn de lidstaten afhankelijk van elkaar om de btw inning op een correcte manier te laten verlopen. In een deel van de lidstaten zal dit naar mijn mening weinig problemen opleveren. Ik kan mij echter voorstellen dat er lidstaten in bepaalde delen van Europa zijn waar de administratieve organisatie minder goed geregeld is. Dit kan leiden tot vertraging van betalingen of zelfs het geheel uitblijven hiervan. Wanneer dit gebeurt, loopt een andere lidstaat geld mis en kan hiermee in de problemen raken.¹⁴⁴

3.8 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn de belangrijkste voornemens van de Europese Commissie op de weg naar een nieuw btw-stelsel behandeld. In beginsel was het de bedoeling om het huidige btw-systeem enkele jaren als overgangssysteem te hanteren. Hierna zou een nieuw btw-stelsel worden opgericht dat gebaseerd was op het oorsprongslidbeginsel. Met name door de politieke onhaalbaarheid werd afgestapt van dit idee en werd het doel gesteld om het nieuwe btw-systeem te baseren op het bestemmingslandbeginsel. De Commissie is duidelijk wat haar ambities ten aanzien van het nieuwe btw-stelsel zijn. Het nieuwe btw-stelsel moet fraudebestendiger zijn en de administratieve lasten voor alle belanghebbenden moeten worden verlaagd. In 2016 werden in het VAT action plan de eerste plannen gepresenteerd. Hiermee verwacht de Commissie om de belastingfraude met 80% te verlagen. Bovendien zou het bedrijfsleven er enorm op vooruit moeten gaan. Sommige van deze plannen zijn reeds aangenomen. Van anderen is het nog maar de vraag of de lidstaten overeenstemming kunnen vinden om de verandering door te voeren. Veel van de kleinere plannen zoals de nieuwe KOR, de afschaffing van de btw-vrijstelling voor kleine verzendingen en de maatregelen rondom de e-commerce, zijn naar mijn mening positieve ontwikkelingen van het btw-stelsel. Zij zijn een goede stap in de richting van een nieuw systeem dat voldoet aan de uitdagingen van een modern btw-stelsel. Het belangrijkste actiepunt van de Europese Commissie ziet echter op de invoering van het definitieve btw-systeem in 2022. Met name de wijze van intracommunautair handelen wijzigt hierbij aanzienlijk. De intracommunautaire levering en verwerving komen te vervallen en zullen worden vervangen door de zogenoemde intra-Unielevering. Hierbij zullen leveranciers de btw moeten voldoen van de lidstaat waar de goederen heen gaan. Om te veel registraties te voorkomen kunnen zij de btw via de OSS in hun eigen lidstaat voldoen. Daarnaast presenteerde de Europese Commissie het idee om een tweede systeem parallel te laten lopen. Belastingplichtigen kunnen de CTP-status verwerven. Dit houdt in dat zij als betrouwbare belastingplichtige worden beschouwd. Ingeval er wordt geleverd aan een

¹⁴⁴ Fiche: Mededeling, richtlijn en verordening betreffende een definitief BTW-systeem, 10 november 2017.

afnemer die CTP-statushouder is, kan via een verleggingsregeling de btw worden voldaan door de afnemer. Het idee hierachter is dat hierdoor de administratieve lasten voor de leveranciers worden verlaagd.

De plannen van de Commissie klinken veelbelovend en hebben zeker de juiste intenties. Ik betwijfel echter of de beoogde resultaten van de Commissie realistisch zijn. Er wordt naar mijn mening niet voldoende rekening gehouden met de flexibiliteit van fraudeurs en frauduleuze activiteiten. Ook het rapport van Ernst & Young benadrukt dit. Dit wordt verder niet door de Commissie toegelicht. Fraudeurs zullen zich ongetwijfeld voorbereiden op de opkomende wijzigingen en nieuwe manieren vinden om te frauderen. Indien fraudeurs nieuwe manieren vinden om in het nieuwe systeem in eenzelfde mate te frauderen zal het definitieve btw-systeem dus enkel leiden tot meer administratieve lasten en kosten voor ondernemers om de switch te maken naar dit nieuwe systeem. Daarnaast leidt het voorgestelde systeem van de betrouwbare belastingplichtige, de CTP-statushouder, niet tot de voordelen die het zou moeten behalen. Er is nog veel onduidelijkheid rondom het CTP concept. Hoe kan een uniforme toetsing van de CTP status in alle lidstaten worden gegarandeerd en hoe worden ondernemingen na het verkrijgen van de status gemonitord? Hier zal de Europese Commissie nog meer duidelijkheid moeten scheppen.

Hoofdstuk 4: Alternatieven op het VAT Action Plan

In het vorige hoofdstuk is het VAT action plan van de Europese Commissie besproken. Hieruit bleek dat het doel van de Europese Commissie is om een fraudebestendiger en eenvoudiger systeem te creëren. Voor een werkzaam en nauwkeurig definitief btw-systeem, zoals voorgesteld door de Europese Commissie is een serieuze verbetering van de samenwerking tussen de lidstaten en onderling vertrouwen van groot belang.¹⁴⁵ Zoals in voorgaand hoofdstuk is toegelicht, is het nog maar de vraag of dit mogelijk is. Niet alle lidstaten zijn voorstanders van de plannen, zo ook Nederland.¹⁴⁶ Daarom is het belangrijk om ook naar alternatieve oplossingen te kijken. In dit hoofdstuk worden een aantal alternatieven op het definitieve Btw-stelsel onderzocht. Daarbij zal worden gekeken naar de voor- en nadelen van deze voorstellen en zal ook worden gekeken of deze plannen wel toekomstbestendig zijn. Tot slot zal ik mijn persoonlijke mening geven over hoe naar mijn mening kan worden gezorgd voor een, wellicht tijdelijke, verbetering van het btw-systeem in de strijd tegen btw-fraude en het versimpelen van het systeem.

4.1 Alternatieven op het VAT Action Plan

Zoals uit het voorgaande blijkt is het voorgestelde VAT action plan bij lange na niet waterdicht, verschillende lidstaten zoals Nederland, lijken zich dan ook steeds meer af te keren van de voorgestelde plannen van de Commissie. Daarom moet worden gekeken naar alternatieven. Hierbij moet natuurlijk rekening worden gehouden met de fundamenteën van de Europese Unie. Zo moet een eerlijke concurrentie gewaarborgd blijven en mag het vrije (goederen)verkeer niet worden belemmerd.¹⁴⁷ Ten tweede moeten de principes van de btw worden gerespecteerd. In het bijzonder zijn hierbij van belang het creëren van een eenduidig gemeenschappelijk btw-stelsel en de fiscale neutraliteit. Hierna volgen verschillende alternatieven op het VAT action plan. Zoals duidelijk zal worden zitten aan al deze alternatieven voor- en nadelen. Dit laat nog maar eens zien dat het enorm moeilijk is om tot een fraudebestendiger, bedrijfsvriendelijker en eenvoudiger systeem te komen.

4.2 Veranderde wijze van belastinginning

De huidige wijze van belastinginning is een van de grootste oorzaken voor het bestaan van btw-carrouselfraude. In het huidige systeem is de voldoening van de btw niet gekoppeld aan het aftrekrecht.¹⁴⁸ Het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare btw verschuldigd wordt.¹⁴⁹ Door deze systematiek is het mogelijk voor ondernemers om het recht op aftrek reeds te verkrijgen zonder dat zijn leverancier daadwerkelijk de btw heeft voldaan. Door deze wijze van belastinginning bestaat in eerste

¹⁴⁵ Amand 2016.

¹⁴⁶ Kamerstukken II 2015/16.

¹⁴⁷ International VAT Association 2007.

¹⁴⁸ Wolf 2010.

¹⁴⁹ Art. 167 btw-richtlijn.

instantie de mogelijkheid tot carrouselfraude. Een mogelijk middel om de belastingfraude te bestrijden is door het aftrekrecht te koppelen aan de betaling van de btw. Het grote voordeel aan dit systeem is dat de afnemer geen aftrek van voorbelasting kan verkrijgen tot het moment dat de corresponderende btw is voldaan door de leverancier.

Reeds in 2010 gaf de Europese Commissie in haar Groenboek een aantal mogelijke alternatieve methoden met betrekking tot de wijze van inning van btw.¹⁵⁰ Deze alternatieven worden hierna kort behandeld.

4.3 Split payment model

Het split payment model rust op het idee dat de afnemer de btw die hij over zijn aankoop verschuldigd is direct betaalt op een geblokkeerde rekening van de Belastingdienst. Zo'n rekening wordt een g-rekening genoemd.¹⁵¹ De leverancier wederom, kan alleen gebruik maken van het geld op deze rekening voor de betaling van de btw aan zijn leveranciers/dienstverleners.¹⁵² Op deze wijze heeft de fiscus de totale btw in feite altijd in handen en wordt het een stuk ingewikkelder voor fraudeurs om de btw te laten verdwijnen. De Commissie geeft ook aan dat dit model wordt gezien als het meest vergaande alternatief. Om deze reden is er ook veel kritiek op dit model.¹⁵³ Met name van bedrijven en belastingdeskundigen.

In december 2017 bracht Deloitte een rapport uit waarin zij onderzoek deden naar de impact van de invoering van een split-payment mechanisme als alternatief op de huidige belastinginning.¹⁵⁴ Hierin concludeerden zij dat de eventuele voordelen van het invoeren van een split-payment mechanisme niet op zullen wegen tegen de evidente nadelen hiervan. Weliswaar zal de omvang van btw-(carrousel)fraude naar verwachting flink afnemen¹⁵⁵. Ook is de voorspelling dat de non compliance zal afnemen als gevolg van de vernieuwde aangifteverplichtingen en de verhoogde transparantie. Hier staat echter naar verwachting een enorme toename aan administratieve lasten voor ondernemingen tegenover. Bovendien zal de invoering van een split-payment mechanisme significante veranderingen voor de cash flow van zowel ondernemingen als belastingautoriteiten hebben. Voor de autoriteiten zal dit een positieve invloed hebben op de cash flow aangezien het afdragen van de btw in real-time plaatsvindt. Voor ondernemingen daarentegen zal het een negatief effect hebben op de cash flow. Dit zal impact hebben op het kapitaal waarmee bedrijven hun activiteiten uitvoeren.¹⁵⁶ Het rapport benadrukt dan ook dat het toepassen van een split-payment mechanisme, gezien de evidente nadelen voor ondernemingen, op grote schaal binnen de EU geen effectief alternatief lijkt te zijn. Wel benadrukken zij dat het mechanisme kenmerken bevat die geschikt

¹⁵⁰ Europese Commissie 2010.

¹⁵¹ Europese Commissie 2010 & Hop 2012.

¹⁵² Europese Commissie 2011.

¹⁵³ Europese Commissie 2011.

¹⁵⁴ Europese Commissie 2017.

¹⁵⁵ In het rapport wordt gesproken van een afname van 27% tot 56% ten opzichte van het huidige systeem.

¹⁵⁶ Europese Commissie 2017.

zijn voor het bestrijden van bepaalde vormen van fraude en daarvoor wellicht op kleine schaal kan worden toegepast.¹⁵⁷

Ondanks dit zijn er nog enkele lidstaten die toekomst zien in dit model. Na het lezen van het onderzoek van Deloitte lijkt het mij echter niet aannemelijk dat dit een toekomstbestendig alternatief is.

4.4 Het data-warehouse model

Het data-warehouse model wordt vaak ook onder de naam SAF-T genoemd. In het vervolg zal ik ook SAF-T aanhouden. SAF-T werd in haar huidige vorm ontwikkeld in OECD-verband en gaat uit van het principe dat de ondernemer zijn transactiegegevens in een gestandaardiseerd formaat dat is overeengekomen met de fiscus upload naar een beveiligd btw-datawarehouse.¹⁵⁸ Deze beveiligde omgeving wordt door de ondernemer zelf beheerd. Ook de fiscus heeft toegang tot deze omgeving. Hierdoor beschikt de fiscus over veel data van de ondernemer en kan deze, zo nodig, worden gecontroleerd.¹⁵⁹

Momenteel zijn er reeds enkele lidstaten binnen de Europese Unie die gebruik maken van SAF-T. Zo hanteren Frankrijk, Portugal en Oostenrijk al meerdere jaren een SAF-T systeem. Sinds 1 januari 2020 maakt ook het eerste land buiten de Europese Unie, Noorwegen, gebruik van een SAF-T systeem.¹⁶⁰ Het voordeel van een dergelijk systeem boven een systeem als het split payment model is dat het enorm veel inzicht kan geven.¹⁶¹ Bovendien moet het ervoor zorgen dat het makkelijk en overzichtelijk is doordat alle files in eenzelfde formaat worden aangeleverd.¹⁶² Zowel belastbare als niet-belastbare transacties worden opgenomen in de database, waardoor het mogelijk is om alle activiteiten binnen een gehele sector of transactieketen te monitoren. Doordat SAF-T een meer gedetailleerde informatievoorziening mogelijk maakt voor audits, kan de compliance van bedrijven aanzienlijk worden verhoogd.¹⁶³ SAF-T kan ook voordelen met zich meebrengen voor de ondernemers. Door gebruik te maken van SAF-T kunnen zij transacties binnen de onderneming sneller en gemakkelijker oproepen. Hierdoor kan gebruik worden gemaakt van deze data en kunnen ondernemers deze data gebruiken om het rendement van het bedrijf te verhogen.

Toch zitten ook aan dit systeem haken en ogen. Zo is het momenteel zo dat in alle lidstaten die gebruik maken van SAF-T, verschillende vereisten gelden. Hierdoor is het voor multinationale ondernemingen een enorme klus om aan de verschillende eisen per lidstaat te voldoen. Het doel van vereenvoudigen van de belastinginning wordt daarmee aan de kant

¹⁵⁷ Europese Commissie 2017.

¹⁵⁸ OECD 2005.

¹⁵⁹ Europese Commissie 2011.

¹⁶⁰ Zie <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/start-and-run/rutiner-regnskap-og-kassasystem/saf-t-financial/>.

¹⁶¹ Europese Commissie 2011.

¹⁶² Merx & Verbaan 2019.

¹⁶³ Merx & Verbaan 2019.

geschoven.¹⁶⁴ Daarbij komen de te verwachten enorme kosten voor bedrijven om de software aan te schaffen die benodigd is om te kunnen voldoen aan de nieuwe reporting-systemen. Tot slot moet rekening worden gehouden met bepaalde privacy aspecten. De kans dat waardevolle data van een bedrijf in verkeerde handen komt ligt op de loer en zal menig ondernemer kritisch opstellen ten opzichte van dit plan. Desondanks ben ik van mening dat een dergelijk systeem een goede stap is in de richting van het efficiënt bestrijden van btw-fraude. Daarvoor is het wel van groot belang dat de lidstaten van de Europese Unie komen tot een volledig geharmoniseerd systeem binnen de gehele EU. Als dit mogelijk is, zullen ondernemers in elke lidstaat te maken krijgen met dezelfde eisen en verplichtingen. Tot op heden is gebleken dat het vaak lastig is voor lidstaten om op een dergelijk gebied tot volledige overeenstemming te komen. Daarom zie ik helaas weinig hoop in de invoering van een dergelijk veelbelovend systeem op korte termijn.

4.5 Het Centrale VAT monitoring database model

Tot slot benoemd de Commissie in haar Groenboek het “Central VAT monitoring database model”. Bij dit model wordt alle factuurdata naar een centrale database van de Belastingdienst gestuurd. Doordat de belastingdienst nu over alle data beschikt van de onderneming is het idee dat voor ondernemers een aantal administratieve lasten, zoals een opgave ICP en belastingaangiftes, overbodig worden.¹⁶⁵ Voorstanders van dit model zijn van mening dat dit een snellere en meer effectieve detectie van fraude mogelijk maakt. Hierdoor zullen belastingdiensten sneller kunnen reageren op eventuele foutieve gegevens van ondernemingen.

Desondanks zijn er veel tegenstanders op dit model. Doordat belastingdiensten zullen worden overladen met data, (miljoenen facturen per dag), zal het aanvoelen als het zoeken naar een naald in de hooiberg. Belastingdiensten zullen hoogstwaarschijnlijk flink moeten investeren in het opzetten van een dergelijk groot datacentrum. Bovendien is het nog maar de vraag of de belastingdiensten voldoende capaciteiten hebben om de juiste data snel uit de database de achterhalen. Indien dit niet zo is, vervalt het hele idee achter het model. Ten tweede zal dit systeem geen invloed hebben op andere vormen van fraude. Zwarte omzetten en valse facturen kunnen niet worden opgemerkt door het systeem en zullen dan ook niet worden aangepakt door middel van dit systeem. Ook B2C transacties kunnen onder het huidige recht niet worden gecontroleerd onder dit systeem, daar het voor B2C-transacties niet verplicht is om een factuur uit te reiken.¹⁶⁶ Tot slot zou een dergelijk systeem veel ophef rondom de privacy en beveiliging van gevoelige data van bedrijven oproepen. Het is maar de vraag of lidstaten overeenstemming kunnen bereiken over de manier waarop deze gevoelige data beschermd kan blijven en dit tot geruststelling van de talloze ondernemingen binnen de

¹⁶⁴ Merx & Verbaan 2019.

¹⁶⁵ Europese Commissie 2011.

¹⁶⁶ Europese Commissie 2011.

Europese Unie zal leiden.¹⁶⁷ Naar mijn mening is dit concept dan ook niet toekomstbestendig. Gezien de vele nadelen die vastzitten aan het systeem, met name het feit dat nu reeds een deel van de fraude niet kan worden bestreden, de voordelen van het systeem niet opwegen tegen deze nadelen.

4.6 Technologische oplossingen

Naast de voorstellen van de Europese Commissie in het Groenboek uit 2010 zijn in de loop der tijd ook andere alternatieven voorgesteld op het huidige btw-stelsel. Net als de voorstellen uit het Groenboek berusten de volgende voorstellen ook op de voortschrijdende technologie en de daarmee gepaarde mogelijkheden om fraude te bestrijden:

- VLN (VAT Locator Number),
- Rtvat (Realtime VAT),
- D-VAT (Digital VAT),
- Real Time Reporting

4.6.1 VAT Locator Number

In een working paper uit 2010¹⁶⁸ beschreef Ainsworth het VLN systeem. Het VLN systeem wordt voor het eerst genoemd in 2007 door Michael Cheetham. Het systeem wordt beschreven als het meest eenvoudige en minst versturende alternatief. Dat komt mede doordat het systeem enkel ziet op de bestrijding van carrouselfraude. Het systeem weigert het recht op aftrek voor de afnemer wanneer de afnemer btw betaalt aan de leverancier op een factuur zonder (geldig) VLN-nummer. Dit zorgt ervoor dat een leverancier zeker moet stellen dat hij beschikt over een geldig VLN-nummer en deze vermeldt op de factuur.¹⁶⁹ De afnemer moet op zijn beurt het door de leverancier aangeleverde VLN-nummer verifiëren. Het systeem zorgt ervoor dat iedere transactie een uniek VLN-nummer toegewezen krijgt. Indien een leverancier geen geldig VLN nummer aanlevert, is het de taak van de afnemer om de te betalen btw direct af te dragen aan de desbetreffende belastingautoriteit. Hierdoor verzekerd de afnemer zich ervan dat hij een nieuw VLN-nummer kan verkrijgen in het geval hij de goederen weer door wilt verkopen en de transactieketen wilt voortzetten. Doordat de afnemer de btw direct aan de fiscus afdraagt verkrijgt de leverancier de btw niet in handen en wordt eventuele carrouselfraude tegengegaan.¹⁷⁰ Wat precies de gevolgen voor de leverancier zijn is mij niet duidelijk. Mijn verwachting is dat hij hiervoor in eerste instantie een waarschuwing zal ontvangen. Bij regelmatige overtredingen zal een boete op zijn plaats zijn.

¹⁶⁷ Dit zou betekenen dat 27 lidstaten het eens moeten worden over een geharmoniseerd systeem om de elektronische data veilig op te slaan. Momenteel hebben lidstaten echter allemaal een eigen idee over hoe deze data veilig opgeslagen kan worden en is het maar de vraag of hier overeenstemming zal plaatsvinden.

Zie hiervoor o.a. Europese Commissie 2011.

¹⁶⁸ Ainsworth 2010.

¹⁶⁹ Ainsworth geeft hier als voorbeeld dat het mogelijk is om het VLN nummer via een barcode te vermelden.

¹⁷⁰ Ainsworth 2010, no. 10-28.

Doordat iedere transactie in de keten een VLN-nummer krijgt toegewezen en de opeenvolgende transacties in een keten in numerieke volgorde worden bijgehouden, is het voor belastingautoriteiten mogelijk om de precieze volgorde van de transactieketen te herleiden. Ainsworth stelt dat in de meeste gevallen een ERP-systeem in staat moet zijn om automatische VLN-nummerverzoeken en VLN-validatieverzoeken te doen bij de Belastingdienst. Zodoende blijven de extra administratieve verplichtingen beperkt voor ondernemers.¹⁷¹

Het VLN-systeem heeft naar mijn mening een flink aantal voordelen. Zo is het erg prettig dat het gebruik van dit systeem de algemene structuur van de btw nauwelijks aanpast. In feite wordt alleen een (digitale) code aan iedere transactie gekoppeld. Daarnaast kunnen, met behulp van nieuwe ERP-systemen, de extra administratieve lasten voor ondernemers en belastingautoriteiten beperkt worden gehouden. Zoals eerder reeds aangehaald focust het systeem zich enkel op het bestrijden van carrouselfraude. Ondanks dat een groot deel van de totale btw-fraude toe te wijzen is aan carrouselfraude, zal hiermee niet alle btw-fraude worden bestreden. Daarnaast voorziet dit systeem (nog) niet aan de wensen van de Commissie om de lasten voor het bedrijfsleven te verlagen. Ondanks de juiste intenties en voordelen van dit systeem ben ik van mening dat het niet het systeem van de toekomst zal zijn. Doordat in principe alleen wordt gefocust op het bestrijden van btw-carrouselfraude is het een te beperkt systeem om gezien te kunnen worden als de oplossing voor de toekomst. Er zijn te veel zaken die niet worden opgelost. Het idee van het koppelen van een unieke code aan een transactie om een goederenketen nauwkeurig te kunnen volgen heeft naar mijn mening veel potentieel en kan wellicht in de toekomst, in combinatie met andere systemen, worden toegepast.

4.6.2 Digital VAT

Bij het D-vat systeem wordt gebruik gemaakt van speciale gecertificeerde software.¹⁷² Soortgelijke software wordt reeds door 23 staten in de V.S. gehanteerd voor de inning van btw en zou volgens Ainsworth ook in Europa kunnen worden gebruikt om carrouselfraude tegen te gaan. De software moet in staat zijn om de juiste btw-kwalificatie aan een transactie te koppelen. Vervolgens moet de software de juiste factuur opstellen. Met behulp van al deze facturen is de software dan in staat om alle gegevens te verzamelen en op te nemen in de btw-aangifte, welke wederom door de software op juiste wijze automatisch kan worden ingediend. In het geval dat alle ondernemingen binnen de EU gebruik zouden maken van dit systeem kan dit de compliance ten goede komen doordat het systeem geautomatiseerd ingericht kan worden. Ainsworth heeft het in het Amerikaanse geval echter over grotendeels vrijwillige deelname aan het D-VAT systeem.¹⁷³ Dit brengt naar mijn mening enige risico's met zich mee. Indien sommige ondernemingen wel gebruik maken van de software en andere ondernemingen juist niet. Dit kan leiden tot dubbele heffing voor een van de partijen. Om dit

¹⁷¹ Ainsworth 2010.

¹⁷² Ainsworth 2010, no. 10-28.

¹⁷³ Ainsworth 2010, no. 10-28.

te verduidelijken kan het volgende voorbeeld worden gebruikt: Partij A in lidstaat 1 verkoopt goederen aan partij B in lidstaat 2. Indien beide in het bezit zijn van de desbetreffende software is er niets aan de hand. In dit geval kan partij A de goederen tegen het nultarief leveren en partij B geeft de goederen in lidstaat 2 aan. Indien echter een van de 2 partijen niet over de software beschikt kan dit tot problemen leiden. Stel dat partij A wel gebruik maakt van de software maar partij B niet. Het systeem van A herkent dit en weigert de levering tegen 0%. Hierdoor zal B de lokale belasting in lidstaat 1 als btw moeten betalen. Hierbij komt dat het mogelijk is dat partij B ook in lidstaat 2 nog belasting zal moeten betalen over de levering. Dubbele heffing ligt op de loer. Een mogelijkheid om dit te voorkomen kan door lidstaat 1 een compensatie zou verlenen aan partij B. Dit blijkt echter erg complex.¹⁷⁴ Ainsworth benadrukt dat de ondernemers in de V.S. er vaak voor kozen om in dergelijke situaties een lokale leverancier te nemen of zelf ook het software systeem te implementeren. Het overstappen naar een dergelijk software systeem kan voor sommige ondernemingen een flinke investering zijn. Ook het overstappen naar lokale leveranciers gaat gepaard met nadelen. Door te moeten kiezen voor een lokale leverancier kan, zeker binnen de EU, de werking van de vrije markt worden aangetast. Partij B in deze gevallen eerder zal kiezen voor een leverancier in dezelfde lidstaat om zo de dubbele heffing te ontlopen. Tot slot is mij niet duidelijk in hoeverre dit systeem de btw-fraude daadwerkelijk zal bestrijden. De software detecteert enkel wanneer een transactie onregelmatigheden vertoont, lost deze echter niet op.

4.6.3 Realtime VAT

Bij Realtime VAT wijzigt het belastbare moment van de factuurdatum naar de betalingsdatum. Hierdoor verkrijgt de afnemer pas recht op aftrek op de dag waarop hij de leverancier betaalt. Bij een levering wordt de betaling automatisch door het systeem gesplitst in het deel voor de leverancier en de btw, die automatisch wordt overgemaakt naar de belastingautoriteit.¹⁷⁵ Dit zou als volgt in zijn werk gaan: Stel een afnemer koopt een product ter waarde van 1210 euro, hier bedraagt 210 euro btw. De leverancier ontvangt in dit geval 1000 euro van de afnemer en de resterende 210 euro btw wordt automatisch overgemaakt aan de belastingautoriteit. Door de snelle werking van het systeem is de belastingautoriteit in staat om, indien de btw is ontvangen, de aftrekbare btw aan de afnemer terug te betalen indien deze kan aantonen dat de goederen voor de bedrijfsuitvoering gebruikt zullen worden.¹⁷⁶ Doordat de leverancier de btw nooit in bezit krijgt wordt de carrouselfraude een stokje voor gestoken. Daarnaast kan, indien het systeem zo ingericht kan worden dat deze betaling en teruggaaf kort na elkaar plaats kunnen vinden, het gebruik hiervan leiden tot een cash-flow voordeel voor de afnemers.

Ainsworth benadrukt dat het systeem enkel kan werken indien alle lidstaten hier aan deelnemen. Dit is onder andere mogelijk door elke lidstaat gebruik te laten maken van een eigen nationaal server systeem. Deze nationale systemen moeten identiek zijn binnen de

¹⁷⁴ Ainsworth 2010, no. 10-28.

¹⁷⁵ Ainsworth 2010, no. 10-28.

¹⁷⁶ Ainsworth 2010.

Europese Unie en de servers moeten in verbinding staan met elkaar voor communicatie- en overboekingsdoeleinden.¹⁷⁷ Doordat geen van de betrokken partijen bij de transactie de betaalde btw feitelijk in handen krijgt, wordt voor carrouselfraude een stokje gestoken. Indien een effectief en simpel systeem kan worden geconstrueerd ben ik van mening dat dit ook de administratieve lasten van ondernemers en belastingautoriteiten zal verlagen. In een ERP systeem kan worden ingericht die automatisch de betaling weet te splitsen en de btw overdraagt naar de veilige omgeving van de belastingautoriteit, waar deze wederom verwerkt wordt en de aftrekbare btw weer zal worden teruggestort, zal de btw-inning niet alleen sneller verlopen maar ook vele malen eenvoudiger. In mijn ogen loont het zich om eenmalig te investeren in een werkend ERP systeem. De kosten hiervoor wegen naar mijn mening op tegen de voordelen die een dergelijk systeem heeft. Bovendien kunnen de partijen zich, indien het systeem naar behoren werkt, meer gaan focussen op andere zaken. Zo kunnen belastingautoriteiten meer middelen inzetten om andere vormen van btw-fraude te bestrijden. Echter zal ook hierbij eerst een overeenstemming tussen de diverse lidstaten moeten worden bereikt om een effectief systeem te kunnen ontwikkelen.

4.6.4 Real time reporting

Tot slot wijzen Merx & Verbaan op de mogelijkheid van een “real time reporting” systeem. Hierbij zouden ondernemers de factuurdata die zij hebben vrijwel direct moeten uploaden naar een omgeving waar de belastingautoriteiten hier zicht op hebben. Hierdoor beschikken de belastingautoriteiten vrijwel altijd over de meest recente data. Momenteel kent Spanje reeds een dergelijk systeem. Op 1 juli 2017 ging het SII systeem in. Hierbij moeten ondernemers binnen 4 dagen¹⁷⁸ hun factuurdata uploaden naar de omgeving van de Spaanse belastingautoriteiten. Op dit moment gelden deze vereisten alleen voor relatief grote ondernemingen. Het is echter reeds mogelijk om vrijwillig onder het SII systeem te vallen voor ondernemers die dit normaliter niet zouden doen. Hier staat tegenover dat bedrijven die onder SII vallen een verlengde termijn hebben voor hun maandelijkse aangiften en ook sommige kleinere aangiften komen voor hen te vervallen.¹⁷⁹ Ook Italië kent momenteel reeds een systeem dat kenmerken van real time reporting bevat. Vanaf 1 januari 2019 is een elektronische facturering voor alle binnenlandse B2B-transacties in Italië verplicht. Ondernemers moeten hun facturen indienen in het zogenoemde FatturaPA-format. Dit gebeurt via het zogenoemde Sistema di Interscambio (hierna: SDI) platform. Het grote verschil met het Spaanse systeem is dat in Italië de factuur door de autoriteiten goedgekeurd wordt voordat hij wordt doorgestuurd aan de afnemer(s). Ook hiervan is het doel om door het real time beschikken over data van bedrijven om snellere en automatische controles mogelijk te maken. De verwachting is dat dit een grote stap zal zijn in de richting van systeem tegen fraude.

¹⁷⁷ Ainsworth 2010, no. 10-28.

¹⁷⁸ 8 dagen indien de factuur is uitgereikt door een derde partij.

¹⁷⁹ Merx & Verbaan 2019.

Met de steeds verder opkomende technologische ontwikkelingen en de daarmee gepaarde mogelijkheden lijkt het mij een goed initiatief om te zoeken naar oplossingen die gebruik maken van deze technologische mogelijkheden. Er moet rekening worden gehouden met het feit dat bij elke verandering waarbij gebruik gemaakt van nieuwe technologische systemen zowel de kosten als de administratieve lasten in beginsel zullen toenemen. Zo wordt ook bij het Spaanse SII stelsel als grootste kritiekpunt gegeven dat de administratieve lasten enorm zijn toegenomen. Het Italiaanse stelsel is nog op het moment van schrijven nog niet lang genoeg van de grond en duidelijke uitspraken hierover zijn dan nog niet mogelijk. Bij de indiening van het voorstel werd echter al geopperd dat dit een probleem zou kunnen opleveren. Daartegenover staat dat bedrijven altijd toegang hebben tot de data die zij hebben ingediend bij de belastingautoriteiten. Deze data kan worden gebruikt bij het voorbereiden/indienen van de maandelijkse aangiftes. Bovendien is in Spanje gebleken dat belastingautoriteiten sinds het gebruik van SDI aanzienlijk minder aanvullende informatie bij bedrijven hoeven te vragen dan voorheen.¹⁸⁰ Volgens Merx & Verbaan is een ander voordeel van de beide systemen dat de facturen en aangiftes kunnen worden gematcht.¹⁸¹ Zij brengen hierbij echter gelijk het grote nadeel van het Spaanse systeem aan bod. Indien een mismatch wordt ontdekt, heeft de transactie reeds plaatsgevonden en zijn de facturen al verstuurd. Hier zit het verschil met de Italiaanse aanpak. Bij de Italiaanse aanpak worden, zoals eerder gezegd, de facturen eerst gecheckt voordat de transactie plaats kan vinden. Natuurlijk kunnen fraudeurs ook in dit systeem netjes hun facturen indienen, daarna echter de btw niet afdragen en verdwijnen. In dit geval verandert er weinig ten opzichte van de huidige situatie. Door de actuele data kunnen belastingautoriteiten echter sneller en efficiënter te weten komen voor welke transacties de btw niet is voldaan. Hierdoor hebben fraudeurs een kleinere tijdsperiode om hun frauduleuze acties uit te voeren waardoor het minder aantrekkelijk wordt om te frauderen. Bovendien benadrukken Merx & Verbaan dat het voor fraudeurs afschrikkend werkt als zij weten dat zij real time in de gaten worden gehouden en kunnen ervoor kiezen om hun frauduleuze activiteiten elders uit te voeren.¹⁸² Hier wil ik aan toevoegen dat om deze reden het in mijn ogen van belang is dat binnen de Europese Unie en tussen de lidstaten overeenstemming komt over de geharmoniseerde invoering van een dergelijk systeem. Hierdoor wordt het voor fraudeurs moeilijk gemaakt om een plek te vinden om hun fraude plaats te laten vinden. Een dergelijk real time reporting systeem is in mijn ogen een goede stap in de juiste richting. De hoge administratieve kosten kunnen in de toekomst worden verminderd. Met behulp van technologie kan in de toekomst een systeem worden ontwikkeld dat de facturen automatisch kan verwerken en naar de belastingautoriteiten uploaden. Hierdoor ontstaat een geautomatiseerd systeem dat de bedrijven op lange termijn ten goede kan komen.

¹⁸⁰ Romero Flor 2018.

¹⁸¹ Merx & Verbaan 2019.

¹⁸² OECD 2017.

4.7 Behouden en verbeteren van het huidige Btw-systeem

Het volgende alternatief waar over kan worden nagedacht, betreft het versimpelen van het huidige bestaande Btw-systeem. Sinds het invoeren van het huidige systeem zijn door de lidstaten talloze maatregelen genomen om het huidige overgangssysteem te verbeteren en minder fraudegevoelig te maken¹⁸³. Voorbeelden hiervan zijn de diverse anti-fraude bepalingen in de richtlijn en het snelle reactie mechanisme.¹⁸⁴ Het idee om het huidige systeem slechts op enkele punten aan te passen zou als grote voordeel hebben dat geen radicale veranderingen in het Btw-landschap zouden hoeven plaats te vinden. Hierbij kan gedacht worden aan onder andere nieuwe gerichte verleggingsregelingen om btw-carrouselfraude tegen te gaan of het invoeren van specifieke antimisbruikbepalingen. Het voordeel hiervan is dat ondernemers en belastingautoriteiten niet voor plotselinge grote administratieve veranderingen komen te staan.

Daartegenover staat dat het huidige systeem ondanks alle maatregelen en verbeteringen helaas nog steeds heel wat nadelen heeft.¹⁸⁵ Door slechts kleine aanpassingen toe te passen zullen deze pijnpunten hoogstwaarschijnlijk niet direct worden opgelost. Ze zullen de problemen hoogstwaarschijnlijk enkel uitstellen. Daarbij komt dat het huidige systeem nu reeds als complex wordt gezien. Indien er nog meer veranderingen zouden worden toegepast, zou dit het systeem alleen maar meer complex maken.¹⁸⁶ Naar mijn mening is deze oplossing dan ook niet toekomstbestendig.

De weinige voordelen van het behouden van het huidige systeem wegen naar mijn mening bij lange na niet op tegen de nadelen van dit alternatief. Niet alleen zullen de administratieve lasten voor zowel ondernemers als belastingautoriteiten op de lange termijn veel hoger en onduidelijker worden bij behoud van het huidige systeem, ook zal de mogelijkheid tot carrouselfraude kunnen blijven bestaan bij behoud van het huidige systeem. Door het toepassen van gerichte verleggingsregelingen kan worden gepoogd de carrouselfraude te voorkomen. Het probleem hierbij is echter dat dit soort regelingen pas worden ingevoerd op het moment dat de fraude al op grote schaal wordt toegepast. Daarbij komt dat fraudeurs vaak flexibel opereren en hun frauduleuze activiteiten na het invoeren van zo'n gerichte verleggingsregeling hoogstwaarschijnlijk zullen verplaatsen naar een andere sector. In feite lopen belastingautoriteiten in dit geval simpelweg achter de feiten aan. In dit geval heeft de verleggingsregeling geen waarde als instrument tegen fraude en zal enkel leiden tot toenemende administratieve lasten voor eerlijke ondernemers in de desbetreffende sectoren.¹⁸⁷ Bovendien zullen de belastingsystemen tussen de verschillende lidstaten steeds meer uit elkaar lopen. Als elke lidstaat verschillende soorten regelingen gaat invoeren om

¹⁸³ International VAT Association 2007.

¹⁸⁴ Richtlijn 2013/42/EU van de Raad van 22 juli 2013 inzake het snelle reactie mechanisme.

¹⁸⁵ Zie hoofdstuk 3.

¹⁸⁶ Ernst & Young LLP 2015 & International VAT Association 2007.

¹⁸⁷ Denk bijvoorbeeld aan de CO2-emissierechtenfraude. Zie ook de btw-verleggingsregeling die Nederland hiervoor heeft ingevoerd bij Besluit van 14 juli 2009, nr. DGB2009/3897M, Omzetbelasting;

fraude te bestrijden zullen de belastingssystemen binnen de Europese Unie een steeds meer een ongeregeld zootje lijken en zal van harmonisering amper meer sprake kunnen zijn.¹⁸⁸

Daarnaast rust het huidige btw-systeem op het idee dat de btw gefaseerd wordt afgedragen aan de belastingautoriteiten.¹⁸⁹ Door het invoeren van diverse verleggingsregelingen om carrouselfraude tegen te gaan komt een einde aan de gefaseerde voldoening, omdat dan de ondernemer die levert aan de eindklant de btw ineens volledig moet voldoen.¹⁹⁰ Dit zorgt ervoor dat de volledige btw-druk in de laatste schakel van de transactieketen komt te liggen. Indien de fraudeurs in deze laatste schakel zitten bestaat de kans dat in een keer alle af te dragen btw verloren gaat. Daartegenover staat dat de belastingautoriteiten meer controlecapaciteit zullen hebben om de laatste schakel te kunnen controleren omdat zij niet bij andere schakels hoeven te controleren.

Ook wordt het aantrekkelijker om in de laatste schakel de betalingen met cash te voldoen.¹⁹¹ In dit geval zal het lastig worden voor de autoriteiten om hier toezicht op te kunnen houden. Hieruit wordt duidelijk dat het invoeren van een tegeninstrument tegen fraude kan leiden tot een andere vorm van btw-fraude. Concluderend heeft dit systeem naar mijn mening te veel risico's en nadelen. Echter zal dit wel in het achterhoofd moeten worden gehouden. Immers brengt het invoeren van een fundamenteel ander btw-systeem de nodige risico's met zich mee.¹⁹² Bovendien is het nog maar de vraag of zulke ingrijpende veranderingen doorgevoerd kunnen worden, omdat hiervoor unanimiteit van is vereist. Mocht dit er nooit van komen kan altijd worden teruggevallen op het aanpassen en verbeteren van het huidige systeem.

4.8 Verbeteren (administratieve) samenwerking

Door de grote verschillen in belastingssystemen tussen de diverse lidstaten is het van groot belang dat de lidstaten samenwerken. Niet alleen wordt het hiermee voor fraudeurs moeilijker om btw-fraude te kunnen plegen, ook ondernemers die grensoverschrijdend willen handelen zijn afhankelijk van de samenwerking tussen de lidstaten. Zonder samenwerking wordt grensoverschrijdende handel enorm lastig gemaakt. De Europese Commissie pleit daarom ook geregeld voor een versterking van de administratieve samenwerking tussen lidstaten. In 2017 kwam de Commissie met een aantal maatregelen om de huidige samenwerking tussen lidstaten te verbeteren.¹⁹³

Ten eerste pleitte de Commissie voor een uitbreiding en intensivering van de huidige Eurofisc. De nadruk wordt hierbij gelegd op het invoeren van een nieuwe analysetool, de zogenoemde

¹⁸⁸ Wolf 2010.

¹⁸⁹ Wolf 2010, Ernst & Young LLP 2015 en International VAT Association 2007.

¹⁹⁰ Wolf 2010.

¹⁹¹ Wolf 2010, Ernst & Young LLP 2015 en International VAT Association 2007.

¹⁹² Zie hoofdstuk 3.7.

¹⁹³ Gewijzigd voorstel voor een VERORDENING VAN DE RAAD tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 wat betreft maatregelen ter versterking van de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, COM(2017) 706 final.

Transaction Network Analysis (Hierna: TNA). Met behulp van de TNA tool zouden grensoverschrijdende transacties sneller, efficiënter en completer worden geanalyseerd. Daarnaast zouden frauderisicoanalyses kunnen worden gemaakt en frauduleuze netwerken (sneller) worden geïdentificeerd.

4.9 Algemene verleggingsregeling

De algemene verleggingsregeling is in feite een uitbreiding op de in paragraaf 4.7 gerichte verleggingsregelingen tegen btw-fraude. Bij de toepassing van een algehele verleggingsregeling wordt bij alle B2B-transacties, zowel lokaal als intracommunautair, de btw verlegd. Zoals in paragraaf 4.7 reeds werd benoemd, zitten aan de toepassing van verleggingsregelingen nogal wat haken en ogen.¹⁹⁴ Echter kent een algehele verleggingsregeling ook voordelen. Zo kunnen fraudeurs in het geval van een algehele verleggingsregeling niet meer overstappen op een andere sector/goederencategorie om fraude mee te plegen.¹⁹⁵ De algemene verleggingsregeling is dan ook al een aantal keren door enkele lidstaten voorgesteld als maatregel om btw-fraude tegen te gaan. Momenteel is het merendeel van de lidstaten, en de Europese Commissie echter tegen een systeem van algehele verlegging.¹⁹⁶ Met name omdat men verwacht dat dit systeem weliswaar de huidige carrouselfraude aan banden zal leggen, maar binnen afzienbare tijd zal een nieuwe vorm van btw-fraude opduiken waar dit systeem niet voor bestemd is.¹⁹⁷ In dit geval zal het doel van de algemene verleggingsregeling niet worden gehaald en zal dit hoogstwaarschijnlijk enkel leiden tot een administratieve lastenverzwaring.¹⁹⁸ Zo moet elke leverancier controleren of zijn afnemer in het bezit is van de status van ondernemer¹⁹⁹. Dit omdat de verleggingsregeling enkel geldt in B2B-situaties.

Tot slot moet genoemd worden dat het enigszins opmerkelijk is dat de Europese Commissie zich negatief opstelt ten opzichte van een algemene verleggingsregeling. Het voorgestelde certified taxpayer systeem in het definitieve btw-stelsel resulteert namelijk eveneens in een toepassing van een verleggingsregeling naar de afnemer. Het verschil zou kunnen worden verklaard in het feit dat bij het CTP-systeem er van uit wordt gegaan dat de afnemer een betrouwbare belastingplichtige is waarbij het risico op frauduleus handelen wordt verkleind. Echter, zoals ik in het vorige hoofdstuk reeds schreef, hoeft het verkrijgen van een CTP-status naar mijn mening niet te betekenen dat een ondernemer betrouwbaar is. Denk hierbij weer

¹⁹⁴ International VAT Association 2007.

¹⁹⁵ International VAT Association 2007.

¹⁹⁶ Mededeling van de commissie aan het Europees parlement, de Raad en het Europees Economisch en sociaal comité over een actieplan betreffende de btw, Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - Tijd om knopen door te hakken, COM(2016) 148 final.

¹⁹⁷ Raad voor Economische en Financiële Zaken; Brief regering; Geannoteerde agenda Eurogroep en Ecofinraad van 15 en 16 juni 2017.

¹⁹⁸ Raad voor Economische en Financiële Zaken; Brief regering; Geannoteerde agenda Eurogroep en Ecofinraad van 15 en 16 juni 2017.

¹⁹⁹ Dit geldt in het huidige systeem uiteraard ook al in enige mate, aangezien voor intracommunautaire goederenleveringen het nultarief alleen toegepast mag worden in B2B-situaties en bij grensoverschrijdende B2B-diensten een verleggingsregeling van toepassing is.

aan gevallen waarin een fraudeurs besluiten een onderneming die de CTP-status reeds bezit over te nemen.

Op 2 oktober 2018 heeft de Europese Raad politieke overeenstemming bereikt over de tekst van het richtlijnvoorstel voor een tijdelijke invoering van een algemene verleggingsregeling voor binnenlandse leveringen van goederen en diensten²⁰⁰. De invoering van dit voorstel maakt het voor lidstaten met een btw-fraude die bovengemiddeld hoog is ten opzichte van de totale btw-opbrengst mogelijk om een extra instrument krijgen om btw-carrouselfraude beter te bestrijden. Om gebruik te mogen maken van deze regeling moet een lidstaat aan strikte voorwaarden voldoen. Zo moet de VAT gap van de lidstaat meer dan 5% boven de mediaan van de Europese btw-kloof bedragen en van deze VAT gap moet meer dan 25% zijn toe te rekenen aan carrouselfraude. Invoering kan alleen na verzoek aan en goedkeuring door de Europese Commissie. Het idee is om deze regeling te laten gelden tot 30 juni 2022. Met invoering van het definitieve btw-systeem zal de verleggingsregeling komen te verdwijnen. Nederland gaf bij invoering van dit systeem al aan geen gebruik te maken van deze optie. Naast het feit dat dat Nederland op basis van de gestelde voorwaarden niet in aanmerking komt voor een algemene verleggingsregeling gaf Minister Dijsselbloem aan: “Nederland is zelf niet van plan in te zetten op deze vorm van fraudebestrijding, maar is geïnteresseerd in de effecten daarvan in lidstaten die de maatregel wel willen inzetten”. Niet alleen Nederland is sceptisch ten opzichte van dergelijk maatregelen in de toekomst. Om deze reden lijkt het momenteel dan ook, met name door verscheidene meningen van lidstaten omtrent de voor- en nadelen politiek niet om een algehele verleggingsregeling als toekomstig alternatief in te voeren voor het voorgestelde definitieve btw-stelsel.

4.10 Volledige harmonisatie binnen Europa

Zoals ik bij veel van de hiervoor genoemde alternatieven reeds heb aangegeven, zullen zij slechts succesvol zijn indien alle lidstaten binnen de Europese Unie zich aansluiten bij een systeem. Zonder deze commitment kan juist een tegengesteld effect optreden. De administratieve lasten en kosten voor ondernemers en belastingautoriteiten die zich committeren aan de (vaak technologische) nieuwe systemen zullen toenemen terwijl de fraudeurs hun activiteiten zullen verplaatsen naar lidstaten die nog aan de het oude systeem vasthouden. Hierdoor wordt het systeem enkel gecompliceerder zonder dat btw-fraude daadwerkelijk wordt bestreden. Ondernemers moeten in dit geval voor elke lidstaat moeten uitzoeken of deze lidstaat een nieuw btw-regime kent en welke verplichtingen zij hierbij kennen.

Sinds 1993 kent de Europese Unie geen fiscale binnengrenzen.²⁰¹ Echter staat het lidstaten nog steeds vrij om tot een bepaalde hoogte de btw-heffing en de inning van de btw vorm te geven. Dit komt doordat de meeste lidstaten bang zijn dat, indien zij akkoord gaan met een

²⁰⁰ *Brief Minister van Buitenlandse Zaken van 27 januari 2017*

²⁰¹ Van Hilten & Van Kesteren 2014.

systeem waarbij de btw-heffing binnen de gehele EU wordt ge-unificeert²⁰², zij hun soevereiniteit verliezen.²⁰³ Desondanks poogt de Commissie, indien zij dit nodig acht, om verschillen tussen de belastingsystemen van lidstaten te verhelpen. Hierbij kan onder andere gedacht worden aan regelingen om de btw-tarieven van de verschillende lidstaten niet te ver uiteen te laten lopen.

Het volledig harmoniseren (in feite unificeren) van het btw-systeem binnen de Europese Unie zou echter vele voordelen met zich mee brengen.²⁰⁴ Door de harmonisatie zal het btw-systeem in alle lidstaten van de EU op dezelfde wijze worden ingericht en toegepast. Hierdoor hoeft geen onderscheid te worden gemaakt tussen lokale en intracommunautaire transacties en kent de EU uniformiteit van tarieven.²⁰⁵ Dit maakt het btw-systeem stukken eenvoudiger voor alle betrokken partijen. Ook is er weinig kans op interpretatieverschillen tussen de wetgeving van de verschillende lidstaten. De wetgeving is immers in alle lidstaten gelijk en dient ook uniform te worden uitgelegd. Dit maakt het voor ondernemingen die gevestigd zijn in meerdere lidstaten of ondernemingen die intracommunautair handelen eenvoudiger omdat zij niet worden geconfronteerd met verschillende belastingregimes.²⁰⁶ Dit kan de Europese economie weer ten goede komen. Doordat de ondernemingen minder tijd en kosten kwijt zijn aan het oriënteren en handhaven van de diverse verplichtingen in elke lidstaat kunnen zij deze middelen inzetten om hun internationale concurrentiepositie te verbeteren. Bovendien wordt het voor buitenlandse ondernemingen aantrekkelijker om zich te vestigen in de EU. Ook het monitoren wordt voor autoriteiten eenvoudiger in een geharmoniseerd systeem. Belastingautoriteiten kunnen gebruikmaken van een centrale database binnen de EU en beschikken zo over alle benodigde data. Deze database zal uiteraard eerst moeten worden opgericht en juist vormgegeven. Hierbij zou kunnen worden gedacht aan een systeem waarbij lidstaten toegang hebben tot alle data van belastingplichtigen zoals facturen en afnemers. Dit kan een uitdaging vormen en een flinke investering zijn. Als de database staat en naar behoren werkt, wegen de voordelen echter zeker op tegen de kosten.

Natuurlijk sluit een volledige harmonisatie fraude niet geheel uit. Zo kunnen fraudeurs switchen naar een systeem waarbij zij vanuit landen buiten de EU opereren. Toch zal een geharmoniseerd systeem naar mijn mening een stuk effectiever zijn in het bestrijden van carrouselfraude. Ook het feit dat geen verschil in tarieven bestaat, maakt het voor fraudeurs onaantrekkelijk om te frauderen binnen de EU.

Ondanks al deze voordelen lijkt een volledig geharmoniseerd systeem er op korte termijn niet van te komen. Zoals reeds vermeld willen lidstaten hun soevereiniteit niet zomaar opgeven.

²⁰² Unificatie betreft de situatie waarin wordt gestreefd naar het vervangen van meerdere systemen in één gedeeld systeem.

²⁰³ Van Hilten & Van Kesteren 2014.

²⁰⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2014.

²⁰⁵ Van uniformering van tarieven is al langer bekend dat dit zal leiden tot een daadwerkelijke verbetering van de performance van de Europese btw.

²⁰⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2014.

Door de grote verschillen in politieke standpunten lijkt het bovendien onhaalbaar om een systeem te creëren waar alle Europese lidstaten mee akkoord gaan. Zoals ook meerdere malen hiervoor in dit hoofdstuk werd vermeld, is politieke haalbaarheid in veel situaties een struikelblok. De strijd tegen btw-fraude betreft dus grotendeels een politiek probleem. Ik zie dan ook geen toekomst (op korte termijn) voor een systeem van volledige harmonisatie binnen de EU. Hiervan lijkt zich ook de Europese Commissie bewust te zijn. De voorstellen die in dit hoofdstuk zijn behandeld worden dan ook als second-best oplossingen gezien die kunnen rekenen op meer politieke steun. Hoewel het ook van een groot aantal van de behandelde voorstellen nog maar de vraag is hoe groot de kans is dat hier overeenstemming tussen de lidstaten voor kan worden bereikt.

4.11 Voldoening door consumenten

Tot slot kan de btw ook worden voldaan door de (eind)consument. In 2016 opperde Lamensch een systeem waarbij consumenten de btw dienen te voldoen.²⁰⁷ Zij stelt een alternatief voor waarin consumenten in zowel B2B en B2C situaties met behulp van een technologisch systeem de btw dienen te voldoen. Volgens Lamensch kan de VAT-gap in grote mate worden verkleind door ook te kijken naar de compliance kant. Volgens haar zijn de compliance kosten die ondernemingen en belastingautoriteiten op het moment hebben veel te hoog en moet hier verandering in komen. Doordat leveranciers en afnemers tegenwoordig steeds vaker niet in dezelfde lidstaat gevestigd zijn, krijgen zowel ondernemers als belastingautoriteiten hierdoor steeds vaker te maken krijgen met meerdere buitenlandse registraties. Dit maakt de compliance kosten enorm hoog. Om deze reden pleit Lamensch voor een drastische verandering in de wijze van heffing. Door consumenten de btw te laten voldoen zijn compliance kosten op het gebied van btw volgens haar dan zo goed als verleden tijd en belastingheffing blijft aan de lidstaat van consumptie voorbehouden. Bovendien kan de VAT-gap aanzienlijk worden verkleind, verkrijgen MKB-partijen toegang tot de ‘global marketplace’ en kan het “level playing field” tussen gevestigde en niet-gevestigde ondernemers hersteld worden.²⁰⁸

Lamensch is zich er van bewust dat dit idee niet door iedereen positief zal worden ontvangen. Door te wijzen op de technologische mogelijkheden wilt zij duidelijk maken dat het voorgestelde systeem te handhaven is. Zij benoemt dat het met behulp van huidige technologie mogelijk is om de eindklant net zo makkelijk de btw aan te laten geven en te laten voldoen als dat zij nu betalingen verricht aan leveranciers. Bovendien, stelt zij, zijn belastingautoriteiten door toepassing van de huidige technologie prima in staat om de (belastbare) leveringen te volgen en de voldoening van btw af te dwingen.²⁰⁹ Dit stelt ze zelfs in staat om meer aandacht te besteden aan het inperken van de VAT-gap. Daarbij benadrukt

²⁰⁷ Lamensch 2016.

²⁰⁸ Lamensch 2016.

²⁰⁹ Lamensch 2016.

zij dat indien het systeem goed wordt ingericht er geen gevaar voor dubbele (non) heffing bestaat indien andere landen nog geen gebruik maken van deze heffingsmethodiek.²¹⁰

Hierbij trek ik echter mijn twijfels. Lamensch heeft het over de technologische mogelijkheden en bepaalde systemen, benoemt echter nooit hoe deze systemen eruit moet komen te zien. Het is dus nog maar de vraag of z'n efficiënt systeem zoals Lamensch beaamt er op korte termijn zal zijn. Daarbij komt, zoals Lamensch zelf ook inziet, dat dit plan op veel politieke tegenstand zal stuiten waardoor de haalbaarheid nog maar de vraag is. Tot slot brengt dit systeem naar mijn mening een groot risico met zich mee op gebied van zwarte omzetten en met name de grote btw-druk die ligt op de laatste schakel. Door de eindconsument de belasting te laten voldoen krijgen belastingautoriteiten te maken met een enorme toename aan belastingplichtigen. Daarbij komt dat het wegnemen van de gefaseerde voldoening het voor fraudeurs aantrekkelijker maakt om hun fraude te richten op de laatste schakel. Tot slot wil ik benadrukken dat indien het plan politiek haalbaar is en de technologie in staat is om een dergelijk effectief systeem te waarborgen, ik het voorstel van Lamensch ondersteun. De grote afname in compliance kosten voor alle partijen kunnen worden gebruikt om de controle op fraude te verbeteren en zo het risico in de laatste schakel te verkleinen. Ik trek echter mijn twijfels of het korte termijn mogelijk is om een dergelijk ingewikkeld systeem op te zetten, goedkeuring van alle lidstaten te ontvangen en te waarborgen dat het systeem functioneert.

4.12 Omzetting in de praktijk en persoonlijke mening

Alle bovengenoemde systemen zijn alternatieven die zijn voorgesteld omdat het definitieve btw-systeem zoals voorgesteld door de Europese Commissie aan verschillende kanten te kort lijkt te komen. Zoals echter uit bovenstaande paragrafen blijkt, gaan ook deze alternatieven gepaard met voor- en nadelen. Voor een duidelijk overzicht van de verschillende voor- en nadelen kan worden gekeken naar het schema in bijlage 1. Hieruit blijkt wederom dat het enorm lastig is om een goede keuze te maken om de Europese btw in de toekomst fraudebestendiger te maken maar ook eenvoudig te houden. In theorie zijn veel van de voorstellen een goed streven en doen recht aan de voornaamste uitdagingen waar het Europese btw-stelsel voor staat. In de praktijk is het echter nog maar de vraag in hoeverre deze plannen ooit van de grond zullen komen. In de volgende paragrafen zal ik de problemen waar veel van de voorstellen mee te maken zullen krijgen beschrijven. Ook zal ik mijn mening geven over hoe het toekomstige belastingstelsel van de Europese omzetbelasting het beste vormgegeven kan worden. Ik zal daarbij kijken naar zowel een oplossing op korte termijn, als een oplossing voor de lange termijn.

4.12.1 Persoonlijke mening

Op basis van het in hoofdstuk drie vertelde lijkt het mij duidelijk dat het definitieve btw-systeem niet de ideale oplossing is waar de Europese Commissie op hoopte. Echter is uit

²¹⁰ Lamensch 2016.

bovenstaande ook gebleken dat het bijzonder lastig is om tot een systeem te komen dat aan alle eisen zal voldoen. Er zijn zoveel factoren waar rekening mee gehouden zal moeten worden. De Commissie geeft als doel van het nieuwe systeem om dit fraudebestendiger en eenvoudiger te maken. Door de flexibele aard van fraude is het niet eenvoudig om een systeem te bedenken waarbij btw-fraude zich niet simpelweg kan verplaatsen naar een andere lidstaat en/of een andere sector. Hiervoor zouden waarschijnlijk diverse regels ingevoerd moeten worden. Dit gaat dan weer ten koste van de eenvoud van het systeem, het andere doel van de Commissie. Bovendien is het nog maar de vraag in hoeverre alle lidstaten akkoord gaan met een systeem. Reeds eerder is gebleken dat het niet makkelijk is om iedere lidstaat te overtuigen om een verandering door te voeren.

Naar mijn mening is het momenteel dan ook niet mogelijk om tot een perfect systeem te komen. Zowel het definitieve btw-systeem als alle hierboven genoemde alternatieven hebben specifieke voor- en nadelen. Sommigen wat beter dan anderen. De verschillende voorstellen zullen naast elkaar moeten worden gelegd en er zal een afweging moeten worden gemaakt van de verschillende belangen. Door de grote verschillen in denkwijze tussen de verschillende lidstaten zal een ingrijpende hervorming van het btw-systeem er naar mijn mening op korte termijn niet komen. Anderzijds zal de “koppigheid” van lidstaten om hun soevereiniteit te willen behouden ervoor zorgen dat volledige harmonisatie op korte termijn geen optie is.

Veel van de voorstellen die in het voorgaande hoofdstuk zijn beschreven willen op korte termijn ingrijpende wijzigingen invoeren. Hier ben ik geen voorstander van. Grote wijzigingen op korte termijn zullen het bedrijfsleven veel geld kosten. Denk maar aan de kosten waarmee bedrijven te maken krijgen als zij al hun systemen voor administratie en aangiftes moeten wijzigen. Des te meer wijzigingen op korte termijn worden doorgevoerd des te slechter de concurrentiepositie van de Europese ondernemingen zal worden. Op korte termijn kan beter worden gewerkt aan een betere samenwerking en gegevensuitwisseling tussen lidstaten. Hierdoor wordt voorkomen dat ondernemers voor kosten komen te staan omdat zij hun systemen moeten omgooien. Met een betere samenwerking kan fraude beter worden gedetecteerd en ook worden bestreden. Indien lidstaten ervoor kiezen om beter met elkaar samen te werken kunnen zij inzicht krijgen in de data van de andere belastingautoriteit om zo over meer data te beschikken. Zij kunnen wellicht een gezamenlijk systeem introduceren dat in staat is om mismatches te ontdekken en hier melding van maken. Hierbij kan worden gedacht aan de verbetering van het Eurofisc netwerk dat reeds bestaat. Een goed voorbeeld hiervan is de nieuwe TNA-tool die binnen het Eurofisc zal worden gebruikt. Met behulp van de nieuwe TNA-tool kan btw-fraude sneller worden gedetecteerd en worden bestreden. Een ander idee is dat lidstaten er samen voor kiezen om gedeeltes van hun belastingssystemen te harmoniseren. Dat harmonisatie binnen de gehele EU niet mogelijk is hoeft niet te betekenen dat harmonisatie tussen lidstaten niet mogelijk is. Hiermee wordt niet alleen ondernemers tegemoet gekomen. Ook voor de belastingautoriteiten is dit makkelijk werken omdat zij over dezelfde regels beschikken als de andere lidstaat (of lidstaten). Balk²¹¹ spreekt hierbij over het

²¹¹ Balk 2016.

idee om geleidelijk het aantal kan-bepalingen uit de btw-richtlijn te reduceren door deze om te zetten in dwingrechtelijke bepalingen. Ondanks dat hier ook unanimiteit voor is vereist zie ik de lidstaten hier sneller een overeenstemming in bereiken. Doordat de veranderingen geleidelijk worden doorgevoerd en de aanpassingen niet dermate rigoureuus zullen zijn, verwacht ik dat de lidstaten hierbij sneller tot een akkoord zullen komen.

Ik ben van mening dat het beste zo snel mogelijk geïnvesteerd kan worden in een technologische oplossing op lange termijn. In de huidige maatschappij, waarin de technologie een grote rol speelt en in een enorm tempo blijft ontwikkelen, is het naar mijn mening raadzaam om gebruik te maken van de mogelijkheden die er nu al zijn op belastinggebied. Reeds nu is het al zo dat bepaalde landen gebruik maken van IT-mogelijkheden om fraude te bestrijden. Overal in de huidige maatschappij, zo ook op belastinggebied, wordt de rol van IT, data en robotica steeds belangrijker. Deze trend zal zich in de toekomst alleen maar meer toenemen. Indien nu geïnvesteerd wordt in een technologisch systeem dat op lange termijn fraudebestendig kan zijn en bovendien eenvoudiger. Door geleidelijk aan toe te werken naar een systeem dat de processen grotendeels zelfstandig kan uitvoeren krijgen ondernemers en belastingplichtigen de tijd en financiële middelen om zich in te stellen op het nieuwe systeem.²¹² Op het moment dat het uiteindelijke systeem er staat zal het eenvoudiger zijn om aanpassingen toe te brengen als de technologie nieuwe en effectievere methoden toestaat. Het investeren in een geheel nieuw systeem zal de nodige kosten met zich meebrengen. Hoeveel dit precies zal bedragen is momenteel nog gissen en zal afhangen van hoe groot de bereidheid is van de lidstaten om te investeren in een dergelijk systeem. Ik verwacht echter dat dit zeker tientallen miljoenen zal kosten wil men een goed functionerend systeem opzetten.²¹³ Als we echter terugdenken aan het onderzoek van Ernst & Young waarin geconcludeerd werd dat de huidige VAT gap jaarlijks 50 miljard euro bedraagt, ben ik van mening dat deze kosten op lange termijn opwegen tegen de winst die behaald kan worden indien de fraude hiermee op grote schaal kan worden ingeperkt. Op de lange duur kan een dergelijk systeem zowel ondernemers als belastingautoriteiten ook veel geld besparen. Een goed functionerend systeem zou in staat moeten kunnen zijn om facturen automatisch op te stellen en te verwerken in de belastingaangifte. Hierdoor besparen zij tijd en kan deze tijd op andere plekken worden benut om bijvoorbeeld de concurrentiepositie te verbeteren. Ik ben mij ervan bewust dat het verplicht stellen van een ingewikkeld en duur systeem voor kleine ondernemers fataal kan zijn. Hiervoor stel ik voor om EU wijd een regeling in te stellen die kleine ondernemers ontlast van deze verplichting om zo de kleine ondernemingen tegemoet te komen.²¹⁴

²¹² Hierbij is van belang dat vanaf het begin duidelijk is hoe het uiteindelijke systeem eruit moet komen te zien. Dit komt de rechtszekerheid van met name de ondernemers ten goede.

²¹³ Als we kijken naar de geschatte implementatiekosten van verschillende alternatieven blijkt dat deze allemaal hoger zijn dan 80 miljoen euro. Zie hiervoor tabel 34 van het rapport van Ernst & Young 2015.

²¹⁴ De drempels zouden bijvoorbeeld op dezelfde wijze kunnen worden gesteld als bij de huidige KOR.

Hoe het systeem precies vormgegeven kan worden is momenteel nog enigszins gissen. Mochten de lidstaten akkoord gaan met een dergelijk systeem is het de vraag wat de stand van de technologische mogelijkheden is op het gebied van belastingadministratie en controle. Momenteel neig ik in de richting van twee van deze systemen. Het Real Time Reporting systeem heeft als grote voordeel dat belastingautoriteiten heel snel aan de benodigde data komen om zo een goed beeld van ondernemingen en hun transacties te krijgen. Met name de Italiaanse aanpak waarbij facturen eerst worden gecontroleerd voordat zij worden vrijgegeven kan naar mijn mening bijdragen aan het bestrijden van btw-fraude. Door de real time controle worden fraudeurs ontmoedigd om te frauderen. Daarbij komt dat ondernemers door het uploaden van hun data naar de database gemakkelijk hun administratie kunnen bijhouden indien gebruik wordt gemaakt van een effectief ERP systeem. Zoals echter ook al besproken wordt er geen stok gestoken voor de daadwerkelijke fraude. Het systeem voorkomt niet dat fraudeurs btw aangeven maar niet afdragen. Om deze reden zou ik aanraden om een systeem wat lijkt op het Realtime VAT systeem te hanteren.²¹⁵Mijn keuze hiervoor ligt in het feit dat bij het Realtime VAT systeem de btw niet in handen komt van de ondernemer maar rechtstreek naar de belastingautoriteiten gaat. Het systeem splitst automatisch de betaling in het deel dat de leverende partij verkrijgt en het gedeelte aan btw. Deze btw wordt direct naar de desbetreffende belastingautoriteit overgemaakt. Dit maakt het niet alleen moeilijker voor fraudeurs om de btw te verkrijgen en hiermee te verdwijnen, ook wordt het makkelijker voor ondernemers. Zij hoeven de ontvangen btw niet meer zelf af te dragen aan de belastingautoriteit nu het al is gedaan door het systeem. Daarnaast kan een dergelijk goed ingericht ERP systeem ondernemers een goed inzicht geven in de administratie. Tot slot wil ik benoemen dat, indien men kiest voor een dergelijk systeem, de Europese Commissie alle mogelijkheden heeft om het systeem zodanig te bewerken dat het voldoet aan de eisen van de Europese btw en kan de bereidheid van lidstaten wellicht worden verhoogd. Het is immers, zoals Ainsworth reeds benadrukte, bij een dergelijk systeem van groot belang dat dit systeem Europawijd wordt ingezet. Anders zal het niet de nodige werking hebben in de strijd tegen btw-fraude.

4.13 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn een aantal mogelijke alternatieven op het voorgestelde definitieve btw-systeem van de Europese Commissie beschreven. Hieruit bleek dat alle alternatieven, net als het definitieve stelsel, de nodige voor en nadelen met zich mee brengen. Er is geen optimaal systeem dat aan alle eisen zal voldoen. Het wellicht meest effectieve systeem zou naar mijn mening zijn om binnen de gehele EU de omzetbelasting te harmoniseren. Hierdoor wordt het voor fraudeurs minder aantrekkelijk om te frauderen en worden de administratieve kosten voor ondernemers lager. Echter acht ik dit op korte termijn niet mogelijk door de grote aversie van politici om de soevereiniteit van hun lidstaat op te geven. Om deze reden zal moeten worden gezocht naar een second best oplossing. Op korte termijn lijkt het mij onverstandig

²¹⁵ Zie paragraaf 4.6.3.

om radicale veranderingen door te voeren in het huidige btw-stelsel. Hiermee breng je ondernemers binnen de EU enkel in de problemen wat wederom de concurrentiepositie van ondernemingen binnen de EU schaadt. Het lijkt mij verstandiger om in te zetten op het verbeteren van de onderlinge samenwerking en gegevensuitwisseling tussen de lidstaten. Ook op dit vlak kunnen grote stappen worden gezet in de richting van een verbeterd btw-systeem. Op lange termijn raad ik aan om te investeren en toe te werken naar een technologisch systeem dat in de toekomst in staat moet zijn om facturen en aangiften automatisch te controleren en verwerken. Dit systeem is, gezien de technologische innovatie, toekomstbestendig en kan zowel de lasten van ondernemingen verlagen als gebruikt worden als middel in de strijd tegen btw-fraude. Momenteel heeft daarbij het Realtime VAT systeem mijn voorkeur. Tot slot moet worden vermeld dat de technologie en ook de mogelijkheden van systemen die gehanteerd kunnen worden steeds blijven verbeteren. Het is goed mogelijk dat de systemen die in dit hoofdstuk aan bod zijn gekomen op dat moment reeds achterhaald zijn en er nieuwe, betere, systemen mogelijk zijn. Dit is momenteel lastig te voorspellen. Indien deze mogelijkheden er zijn moet natuurlijk worden gekeken naar de optie die op dat moment het meest innoverende en gewenste alternatief vormt.

Hoofdstuk 5: Conclusie

Nederland kent inmiddels al bijna 100 jaar een omzetbelasting. Bedacht als crisisbelasting om de kosten van de oorlogen te bekostigen. Tegenwoordig is de omzetbelasting binnen Nederland, en de EU, niet meer weg te denken. Het heffen van belasting op consumptie zal naar verwachting de komende jaren alleen maar toenemen gezien de plannen om de shift te maken van het heffen van belasting op inkomen naar consumptie.²¹⁶ In 1967 werden de eerste stappen in Europees verband gezet in de richting van een geharmoniseerde Europese omzetbelasting. Het doel van de Europese Commissie was om een systeem te creëren waarin lokale en grensoverschrijdende transacties op gelijke wijze zouden worden behandeld. Toen in 1993 de binnengrenzen van de EU wegvielen en de lidstaten nog geen overeenstemming hadden bereikt bedacht de Europese Commissie een overgangsregeling. Het was de bedoeling dat deze regeling enkele jaren van kracht zou zijn en daarna vervangen zou worden door een systeem dat gebaseerd was op heffing op basis van het oorsprongsbeginsel.²¹⁷ Zoals echter bekend is, hanteren wij tot op de dag van vandaag, 27 jaar later, nog steeds deze overgangsregeling.

In 2010 kwam de Europese Commissie tot de conclusie dat het beoogde systeem gebaseerd op het oorsprongsbeginsel onvoldoende politieke steun had om doorgevoerd te worden. Er werd besloten om toe te werken naar een definitief btw-stelsel gebaseerd op het bestemmingslandbeginsel. Hiervoor presenteerde de Commissie in 2016 het VAT Action Plan. Hierin geeft de Commissie aan dat zij met het definitieve btw-systeem streeft naar een eenvoudiger en fraudebestendiger Europees btw-stelsel. Hiermee poogt zij een toekomstbestendig btw-systeem te realiseren dat voldoet aan de uitdagingen van de steeds verder globaliserende en digitaliserende maatschappij.

De probleemstelling die centraal stond in deze masterscriptie luidde als volgt:

“In hoeverre leiden de voorgestelde plannen van de Europese Commissie voor een definitief btw-stelsel tot een verbetering van de knelpunten van het huidige systeem en zijn er geen betere alternatieven?”

Om hier antwoord op te kunnen geven zijn zowel de huidige regeling voor intracommunautaire goederentransacties als de voorgestelde plannen van de Europese Commissie onderzocht.²¹⁸ Daarnaast is gekeken naar verschillende alternatieven voor een toekomstige heffing van omzetbelasting.²¹⁹

²¹⁶ Zie hoofdstuk 2.2.

²¹⁷ Zie hoofdstuk 2.2.

²¹⁸ Zie hoofdstuk 2 & 3.

²¹⁹ Zie hoofdstuk 5.

Het huidige btw-systeem is kent verschillende pijnpunten. Hierbij kan worden gedacht aan verschillende vormen van fraude, waarvan de carrouselfraude de grootste en meest voorkomende is. Daarnaast zijn de nalevingskosten voor ondernemers, en met name ondernemers die grensoverschrijdend handelen, substantieel. Dit komt onder andere omdat het huidige systeem niet is ontworpen voor de huidige economie. Sinds de invoering in 1993 heeft de maatschappij een enorme ontwikkeling doorgemaakt. Met name op technologisch en digitaal opzicht is dit systeem in alle opzichten outdated.

Met de voorstellen voor een definitief btw-systeem poogt de Commissie om het btw-stelsel beter aan te laten sluiten bij de huidige economische en technologische ontwikkelingen. Hierbij leggen zij grote nadruk op fraudebestendigheid en eenvoud. Daarnaast vereisen de plannen een toename aan vertrouwen tussen ondernemers, belastingdiensten en lidstaten onderling.

Op korte termijn poogt de Commissie de nalevingskosten van ondernemingen te verlagen door middel van de quick-fixes voor 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. Op lange termijn wordt met name de systematiek voor grensoverschrijdende transacties veranderd. De ICL en ICV zullen komen te vervallen. Grensoverschrijdende goederenleveringen zullen voortaan plaatsvinden onder de naam Intra-unielevering. Leverende ondernemers zullen de btw online aangeven via de OSS. Daarnaast wordt de Betrouwbare belastingplichtige (CTP) geïntroduceerd. Deze betrouwbare belastingplichtige komt in aanmerking voor verschillende vereenvoudigingsmaatregelen zoals het verleggen van de hiervoor genoemde aangifteverplichting.

Op het eerste oog lijken de plannen van de Europese Commissie ambitieus en vooruitstrevend. De Commissie doet geloven dat de voorgestelde plannen de oplossing zijn voor frauduleuze praktijken en hoge nalevingskosten. Hier zet ik mijn vraagtekens bij. De Commissie vermeldt dat het voorgestelde stelsel zal leiden tot een forse afname van de huidige vormen van fraude, houdt echter weinig rekening met het feit dat nieuwe vormen van fraude kunnen ontstaan die niet worden bestreden door middel van het voorgestelde systeem. Daarnaast zet ik ook mijn twijfels bij de beoogde lastenverlagingen voor ondernemers onder het voorgestelde systeem. Door leveranciers te verplichten de btw af te dragen moeten zij in theorie de belastingssystemen van 27 andere lidstaten kunnen toepassen. Ook de oplossing hiervoor, de CTP-statushouder, is naar mijn mening geen geschikte oplossing hiervoor. Er is nog te veel onduidelijkheid rondom dit concept. Indien dit systeem goed wilt functioneren is constante monitoring en overleg nodig. Een extra lastenverzwaring voor de lidstaten.

Echter gaan ook de uiteenlopende vormen van alternatieven op het definitieve btw-systeem gepaard met voor- en nadelen. Met name de politieke verdeeldheid tussen de lidstaten zal

naar mijn mening voor complicaties kunnen zorgen. Hierdoor zullen radicale hervormingen lastig door te voeren zijn. Ook volledige harmonisatie binnen de EU, die zoals eerder geschetst naar mijn mening veel voordelen met zich mee zou brengen, tracht ik hierdoor niet voor mogelijk. Het lijkt er op dat er momenteel geen eenduidig “perfect” systeem kan worden gerealiseerd.

In deze scriptie heb ik mij ervoor uitgesproken om op korte termijn in te zetten op het verbeteren van de onderlinge samenwerking tussen lidstaten en hun belastingautoriteiten. Hierdoor komen ondernemers niet voor enorme kosten te staan omdat zij hun administratieve systemen moeten veranderen. Er kan gedacht worden aan het verbeteren van huidige samenwerkingen zoals het Eurofisc netwerk. Dit kan onder andere door gebruik te maken van de nieuwe TNA-tool. Hierdoor kan fraude sneller worden gedetecteerd. Daarnaast acht ik het, in tegenstelling tot volledige harmonisatie binnen de EU, wel voor mogelijk dat bepaalde lidstaten onderling hun belastingregimes meer naar elkaar toe laten groeien. Zo kunnen buurlanden die veel onderling met elkaar handelen ondernemers tegemoetkomen door de verschillen in regelgeving te elimineren.

Op de lange termijn stel ik voor om gebruik te maken van de talrijke mogelijkheden die de technologie ons nu reeds biedt, en naar verwachting enkel zullen toenemen.²²⁰ Indien geïnvesteerd wordt in een systeem dat door alle lidstaten van de EU gehanteerd kan en zal worden, kan niet alleen fraude worden voorkomen, ook de administratieve lasten van ondernemingen kunnen worden verlaagd door het IT-programma. De eenmalige kosten voor het ontwikkelen en aanschaffen van het systeem zullen, gezien de enorme omvang van de huidige btw-fraude, zeker opwegen tegen de winst die hiermee kan worden behaald. Daarnaast zie ik een grote rol voor de technologie weggelegd in de toekomst van de belastingheffing. Hierdoor ben ik van mening dat een dergelijk systeem toekomstbestendig zal zijn. Hoe het systeem precies vormgegeven kan worden hangt af van de stand van de technologie op het moment dat men besluit een dergelijk systeem te accepteren. Op het moment gaat mijn voorkeur uit naar een systeem zoals het Real Time Reporting system en Realtime VAT systeem. Daarbij heeft het tweede systeem naar mijn mening nog meer perspectief. Dit systeem zou de basis kunnen vormen voor een systeem dat precies is afgestemd op de eisen en wensen van een Europese omzetbelasting. Met deze combinatie van korte- en lange termijn maatregelen acht ik het mogelijk om het best mogelijke Europese omzetbelastingstelsel voor de toekomst te kunnen realiseren.

²²⁰ Zie hoofdstuk 5.

Lijst van gebruikte literatuur

Gebruikte literatuur

Achten 2012

T. Achten, *'Vereisten voor toepassing nultarief bij intracommunautaire leveringen'*, Tilburg: mei 2012.

Ainsworth 2010

R.T. Ainsworth, *'CO2 MTIC Fraud – Technologically Exploiting the EU VAT (Again)'*, Boston University School of Law Working Paper no. 10-01, 7 januari 2010.

Ainsworth 2010, no. 10-28

R.T. Ainsworth, *'VAT Fraud – Technological Solutions'*, Boston University School of Law Working Paper no. 10-28, 16 september 2010.

Amand 2016

C. Amand, *'The 2016 European Commission VAT Action Plan: Weaknesses of a Clearing System and Possible Alternatives'*, International VAT Monitor juli 2016, nr. 4.

Balk 2016.

C. Balk, *'Naar een definitief btw-systeem: einde btw-carrouselfraude in zicht?'* Tilburg: 28 december 2016.

Bosch 2010.

R. Bosch, *'Een onderzoek naar het fenomeen carrouselfraude in de omzetbelasting'*, 23 augustus 2010.

Braun & Koubia 2007

K.M. Braun & M. Koubia, *'Btw-carrouselfraude: geen kruid tegen gewassen?'*, MBB 2007/335, blz. 335-340.

Van Doesem 2009.

A.J. Van Doesem, *'Het neutraliteitsbeginsel in de btw'*, 1 januari 2009.

Van Hilten & Van Kesteren 2014

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

Hop 2012

H. Hop, *'Het btw-stelsel in de EU wordt eenvoudiger, efficiënter en solider. Echt waar!'*, BtwBrief 2012/12.

Lamensch 2016.

M. Lamensch, *'Is there any future for the vendor collection model in the 21st century economy?'*, International VAT Monitor april 2016, nr. 3.

Lamensch 2018

M. Lamensch, *'European Union – Rendering Platforms Liable to Collect VAT and Pay VAT on B2C-imports: A Silver Bullet?'*, International VAT Monitor 2018, No. 2.

Merkx 2018.

M.M.W.D. Merkx, *'Nieuwe btw-regels voor e-commerce'*, WFR 2018/146 (2018).

Merkx & Gruson 2019.

Merkx, M.M.W.D. , Gruson, J., *"Definitive VAT regime: Ready for the next step"*. EC Tax Review 28 (2019): 136–149.

Merkx & Verbaan 2019

M.M.W.D. Merkx, N. Verbaan, *'Technology: A Key to Solve VAT Fraud?'*, EC Tax Review 28(2019), Issue 6, pp. 300–306.

Merkx et al. 2018

Merkx, M.M.W.D., Gruson, J., Verbaan, N., & Doef, B.V. . *Definitive VAT Regime: Stairway to Heaven or Highway to Hell? Ec Tax Review 27 (2018): 74-82.*

Muller 2019

M. Muller, *'Quick fixes btw maken vereenvoudigingsverwachting maar deels waar'*, 8 juli 2019, <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/quick-fixes-btw-maken-vereenvoudigingsverwachting-maar-deels-waar/>.

Van Norden 2016

G.J. van Norden, *'Verbetering van de performance van de Europese btw – VAT Action Plan 2016'*, NTFR 2016/1945

Van Norden 2019

G.J. van Norden, *'De toekomst van de Europese btw: The time is now'*, Maandblad Belasting Beschouwingen, Vol. 2019, No. 1.

Romero Flor 2018

L.M. Romero Flor, *'The New Spanish Immediate Information Supply System'*, International VAT Monitor, 2018 (Volume 29), No. 6.

Sanders 2016

J. Sanders, *'Een nieuwe start voor de btw'*, Btw-bulletin 2016/46.

Sokolovska 2016

O. Sokolovska, *'Cross-border VAT frauds and measures to tackle them'*, MPRA Paper no 70405, maart 2016.

Wolf 2010

R.A. Wolf, *'Btw en emissierechten: een klimaat voor fraude?'*, WFR 2010/88.

Wolf 2016

R.A. Wolf, *'Actie, maar nu echt?'*, NTFR 2016/1262.

Rapporten & verslagen

Center for Social and Economic Research 2017.

Center for Social and Economic Research, *'Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States'*, TAXUD/2015/CC/13, 18 september 2017.

Centraal Planbureau 2014.

L. Bettendorf, S. Cnossen, *'Bouwstenen voor een moderne btw'*, CPB policy brief 2014/02, 12 maart 2014.

Ernst & Young LLP 2015

Ernst & Young LLP, *'Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods' – feasibility and economic evaluation study'*, TAXUD/2013/DE/319, 30 juni 2015.

Europese Commissie 2010

Europese Commissie, *'Groenboek over de toekomst van de btw'*, COM(2010) 695, 1 december 2010.

Europese Commissie 2011

Europese Commissie, *'Communication on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market'*, COM(2011) 851, 6 december 2011.

Europese Commissie 2011

Europese Commissie, *'Summary report of the outcome of the public consultation on the Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system'*, 2 december 2011.

Europese Commissie 2016

Europese Commissie, *'Action plan on VAT: Towards a single EU VAT area, Time to decide'*, COM(2016) 148, 7 april 2016.

Europese Commissie 2017

Europese Commissie, *'Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method'*, december 2017.

Europese Rekenkamer 2015.

Europese Rekenkamer, *'De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig'*, 2015

Institute for Fiscal Studies 2011

Institute for Fiscal Studies, *'A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system'*, London, 1 December 2011.

International VAT Association 2007

International VAT Association, *'Combating VAT fraud in the EU'*, maart 2007.

Kelmanson et al. 2019.

B. Kelmanson, K. Kirabaeva, L. Medina, B. Mircheva & J. Weiss, *'Explaining the Shadow Economy in Europe: Size, Causes and Policy Options'*, IMF Working Paper, december 2019.

OECD 2005

Organisation for economic co-operation and development, *'Guidance note, Guidance for the Standard Audit File – Tax'*, mei 2005.

OECD 2017

Organisation for economic co-operation and development, *'The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit'*, September 29, 2017.

Vollebergh et. al. 2016

H. Vollebergh, J. Dijk, E. Drissen, H. Eerens, G. Geilenkirchen, *'Belastingverschuiving: meer vergroening en minder complexiteit? Verkenning van trends en opties'*, Den Haag: PBL.

Parlementaire documenten

Kamerstukken II 1932/33 305, nr. 3.
Kamerstukken II 2015/16, 31 880, nr. 10.

Besluit 15 december 2005 stb. 2005, 687.

Brief Minister van Buitenlandse Zaken van 10 november 2017. nr. BZDOC-1015490419-119.

Fiche: Mededeling, richtlijn en verordening betreffende een definitief btw-systeem

Fiche 7: Richtlijn BTW- bijzondere regeling voor kleine ondernemingen.

Raad voor Economische en Financiële Zaken; Brief regering; Geannoteerde agenda.

Eurogroep en Ecofinraad van 15 en 16 juni 2017, Den Haag, 9 juni 2017, KST21501071443.

Jurisprudentielijst

Nationale jurisprudentie

HR 18 april 2003, nr. 37790, BNB 2003/267,

HR 18 juni 2004, BNB 2004/316.

Hof 's-Gravenhage 19 december 2003, ECLI:NL:GHSGR:2003:AP0123, V-N 2004/32.21.

Europese Jurisprudentie

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

HvJ 6 juli 2006, C-439/04 (Kittel).

HvJ 6 juli 2006, C-440/04 (Recolta).

HvJ 27 september 2007, C-146/05, BNB 2008/12 (Albert Collée).

HvJ 10 juli 2008, C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV).

HvJ 16 december 2010, C-430/09 (Euro Tyre).

HvJ 6 september 2012, C-273/11 (Mescek-Gabona).

HvJ 20 oktober 2016, C-24/15 (Josef Plöckl).

Bijlagen

Bijlage 1: Voor- en Nadelen van toekomstige alternatieven

Beoogde Systeem	Voordelen/pluspunten	Nadelen/knelpunten
Definitief btw-systeem	<ul style="list-style-type: none"> • Goede bestrijding carrouselfraude • Goede maatregelen voor de vereenvoudiging van administratieve lasten, met name voor kleine ondernemers. 	<ul style="list-style-type: none"> • Veel onduidelijkheid rondom de CTP methodiek • Weinig rekening gehouden met de flexibiliteit van fraudeurs.
Split payment model	<ul style="list-style-type: none"> • Lastig voor fraudeurs om btw in handen te krijgen. • Omvang carrouselfraude zal naar verwachting afnemen 	<ul style="list-style-type: none"> • Grote toename van de administratieve lasten. • Cash-flow nadelen voor ondernemers.
Data-warehouse model	<ul style="list-style-type: none"> • Grote mate van inzicht voor belastingautoriteiten • Eenvoudig door gebruik van eenzelfde aangifteformaat • Beter inzicht in bedrijfsactiviteiten voor ondernemers 	<ul style="list-style-type: none"> • Verschillende eisen per lidstaat op het moment • Nog geen goede privacy beveiliging gewaarborgd.
Central VAT monitoring Database model	<ul style="list-style-type: none"> • Administratieve vereenvoudiging voor ondernemers • Alle factuurdata bij de belastingautoriteiten 	<ul style="list-style-type: none"> • Belastingdiensten overspoeld met data. • Nog niet bekend in hoeverre belastingdiensten op tijd frauduleuze activiteiten kunnen herkennen. • Politieke haalbaarheid i.v.m. privacy erg onwaarschijnlijk.
VAT Locator Number	<ul style="list-style-type: none"> • Eenvoudig en niet erg verstorend • Koppelen van unieke code aan transactie kan voor goed overzicht zorgen 	<ul style="list-style-type: none"> • Ziet enkel op de bestrijding van carrouselfraude
Digital VAT	<ul style="list-style-type: none"> • Software kan veel van het administratieve werk doen • Compliance kan worden verhoogd 	<ul style="list-style-type: none"> • Kan tot problemen leiden indien niet elke onderneming software implementeert. • Kan consumptie beslissingen aantasten • Nog maar de vraag of software op grote schaal zal functioneren
Realtime VAT	<ul style="list-style-type: none"> • Fraudeurs zullen btw niet makkelijk in handen krijgen 	<ul style="list-style-type: none"> • Initiële kosten van het systeem kunnen hoog zijn

	<ul style="list-style-type: none"> • Snelle werking van het systeem kan tot cash flow voordelen leiden • Doordat het systeem de voldoening van de btw afhandelt kunnen alle partijen zich focussen op andere zaken. 	<ul style="list-style-type: none"> • Van belang dat alle lidstaten hierin meegaan voor een optimale werking
Real Time Reporting	<ul style="list-style-type: none"> • Autoriteiten hebben bijna “real time” toezicht op de ondernemingen • Fraudeurs kunnen worden ontmoedigd door het feit dat ze real time in de gaten worden gehouden • Snellere reactie op frauduleuze praktijken mogelijk 	<ul style="list-style-type: none"> • Veel verschil tussen de systemen die nu reeds worden gehanteerd. • Gevoelig voor hoge kosten bij veranderingen van het belastinglandschap. • Geen directe oplossing voor fraude zoals die nu reeds plaatsvindt
Verbeteren/aanpassen Huidige systeem	<ul style="list-style-type: none"> • Weinig aanpassingen voor de systemen van ondernemers. 	<ul style="list-style-type: none"> • Uitstel van problemen • Gerichte verleggingsregelingen worden vaak pas te laat ingevoerd.
Verbeteren administratieve samenwerking	<ul style="list-style-type: none"> • Verbeterde samenwerking maakt het voor fraudeurs lastiger om te opereren. • Sneller reageren voor belastingautoriteiten mogelijk. 	<ul style="list-style-type: none"> • Geen concrete oplossingen voor de knelpunten van het huidige systeem.
Algemene verleggingsregeling	<ul style="list-style-type: none"> • Overstappen fraudeurs op nieuwe sectoren ontmoedigd. 	<ul style="list-style-type: none"> • Voorziet niet in voorkoming van andere vormen van fraude.
Voldoening door consumenten	<ul style="list-style-type: none"> • Fraude door ondernemingen wordt in grote mate verminderd. 	<ul style="list-style-type: none"> • Grote toename aan belastingplichtigen • Weinig politieke steun waardoor invoering lastig lijkt
Volledige harmonisatie (Unificatie)	<ul style="list-style-type: none"> • Door gelijke belastingsystemen wordt het overzichtelijker voor alle partijen. • Geen verschil nationale en grensoverschrijdende transacties. • Aantrekkelijker voor buitenlandse MNO's om zich in de EU te vestigen 	<ul style="list-style-type: none"> • Politiek haast onhaalbaar door tegenstand van lidstaten.