



Het definitieve btw-stelsel; eenvoudig en fraudebestendig?

Naam: Nikki Zunderdorp

Studentnummer: 434684

Vakgebied: Omzetbelasting

Scriptiebegeleider: J. Gruson

Tweede lezer: R. Zuidgeest

Academisch jaar: 2020 – 2021

Woordenaantal: 24.898

Afkortingenlijst

A-G	Advocaat-Generaal
AEO	Authorized Economic Operator
Btw	Belasting op de toegevoegde waarde
Btw-nummer	Btw-identificatienummer
B2B	Business to Business
CTP	Certified Taxable Person
EC	Europese Commissie
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
ICL	Intracommunautaire levering
ICV	Intracommunautaire verwerving
IUL	Intra-Unie levering
MOSS	Mini One Stop Shop
MS	Engelse afkorting voor lidstaat; <i>Member State</i>
Opgaaf ICP	Opgaaf intracommunautaire prestatie
TOE-diensten	Telecommunicatie-, Omroep- en Elektronische diensten
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968

Inhoudsopgave

Afkortingenlijst	2
1. Inleiding	5
1.1. Aanleiding	5
1.2. Centrale probleemstelling.....	6
1.3. Methodologie.....	7
1.4. Uitsluitingen	7
2. Theoretisch kader	8
2.1. Neutraliteitsbeginsel.....	8
2.2. Bestemmingslandbeginsel	10
2.3. Btw-richtlijn.....	10
2.4. Btw-uitvoeringsverordening	12
3. Het huidige btw-stelsel van de EU	14
3.1. Ondernemerschap.....	14
3.2. Levering van een goed	15
3.3. De intracommunautaire transactie.....	17
3.3.1. Intracommunautaire levering	19
3.3.2. Intracommunautaire verwerving	20
3.3.3. Ketentransacties	21
3.4. Quick Fixes.....	24
3.5. Tussentijdse conclusie.....	26
4. Problematiek binnen het huidige btw-heffingssysteem van de EU	27
4.1. Intracommunautaire transacties	27
4.2. Btw-fraude.....	29
4.3. Carrouselfraude.....	31
4.3.1. Anti-misbruik maatregelen	33
4.4. Tussentijdse conclusie.....	37
5. Het definitieve btw-stelsel.....	39
5.1. Voorgestelde wijzigingen heffingssystematiek	39
5.2. One Stop Shop	41
5.3. Introductie Certified Taxable Person	42
5.3.1. Voorwaarden	43
5.3.2. Authorized Economic Operator	44
5.3.3. Simplificaties transacties met CTP-status.....	45
5.4. Voorstel ter wijziging btw-tarieven.....	45

5.5.	Tussentijdse conclusie.....	47
6.	Analyse van het definitieve btw-stelsel	49
6.1.	Eenvoud.....	49
6.1.1.	Ondernemers	49
6.1.2.	Lidstaten	54
6.2.	Btw-fraude.....	55
6.2.1.	Carrousel fraude	55
6.2.2.	Overige vormen van btw-fraude.....	56
6.3.	Btw-tarieven	56
6.4.	Neutraliteitsbeginsel.....	58
6.5.	Tussentijdse conclusie.....	59
7.	Analyse van het definitieve btw-stelsel	61
7.1.	Conclusie.....	61
7.2.	Aanbeveling.....	64
	Literatuurlijst.....	66
	Jurisprudentielijst	72
	Voorstellen.....	73
	Mededelingen van de Europese Commissie	74
	Toelichtingen	74
	Rapporten.....	75
	Memo's.....	75
	Bijlage I	76

1. Inleiding

1.1. Aanleiding

Sinds de totstandkoming van de interne markt in 1993 zijn alle fiscale controles aan de binnengrenzen van de toenmalige Europese Gemeenschap afgeschaft. Vanaf dat moment konden bedrijven, zonder het betalen van invoerbelasting, hun goederen naar andere lidstaten vervoeren. Ondanks grootschalige debatten, lukte het echter niet om tijdig de heffingssystematiek, zoals uitgewerkt in het Witboek voor de interne markt van de Europese Commissie (hierna: “EC”), te implementeren. Er werd daardoor gekozen voor een minder gunstig, tijdelijk alternatief. Grensoverschrijdende *Business to Business* (hierna: B2B) transacties werden door dit alternatief opgesplitst in twee economische handelingen: een levering van goederen in de lidstaat van vertrek belast tegen het nultarief, en een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van bestemming.¹ Zo tijdelijk bleek dit alternatief echter niet te zijn, aangezien we in de Europese Unie (hierna: EU) nog steeds deze systematiek toepassen.

In 2016 is de EC gekomen met een btw-actieplan om een definitief stelsel voor de belasting op de toegevoegde waarde (hierna: “btw”) te introduceren in de EU in “*Actieplan betreffende de btw: naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU*”. Dit definitieve btw-stelsel zal werken vanuit het bestemmingslandbeginsel wat in feite zegt dat heffingsrecht voor de btw toekomt aan het land waar het goed of de dienst wordt ge- of verbruikt. Dit is lijn met het principe dat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is, zoals later in de scriptie uitgewerkt. Om de nalevingskosten van ondernemers te verlichten, staat er ook een *One Stop Shop* zoals in de per 1 juli 2021 ingevoerde e-commerce regels op de planning. Als ondernemers zich hiervoor registreren dienen alle kwalificerende, grensoverschrijdende B2B-transacties worden aangegeven in de lidstaat van identificatie. Hierdoor wordt registratie en bijbehorende aangifte-verplichtingen in elke lidstaat van bestemming voorkomen. Hiermee denkt de EC ook de belastingfraude in te perken. Het is namelijk risicovol om goederen belastingvrij te laten verplaatsen naar andere lidstaten, in de verwachting dat de afnemer de ontvangst van deze goederen aangeeft in de lidstaat van bestemming. Zo werd er voor 2015 een schatting gemaakt dat EUR 50 miljard aan btw verloren is gegaan door grensoverschrijdende transacties, omgerekend 4,2% van de in totaal verschuldigde btw.² Verder zijn bedrijven die zowel binnenlands als grensoverschrijdend handelen, onderworpen aan twee belastingstelsels, wat significante nalevingskosten met zich meebrengt. De EC heeft in 2017 gesteld dat de nalevingskosten voor ondernemers die grensoverschrijdend handelen, 11% hoger zijn dan voor ondernemers die slechts op de nationale markt participeren.³

¹ COM(2018) 329 final, p.2.

² COM(2017) 566 final, p.3.

³ COM(2017) 566 final, p.3.

Als onderdeel van dit definitieve btw-stelsel ligt er ook een voorstel van de EC voor een *Certified Taxable Person* (hierna: CTP). Dit is een bepaalde status die een onderneming kan bemachtigen waardoor ze in de gehele EU worden gezien als een betrouwbare belastingplichtige. De inspiratiebron is de *Authorized Economic Operator* (hierna: AEO) uit het Douanerecht welke ook bepaalde voordelen, zoals minder controles, geniet aangezien zij, door het verkrijgen van deze status, betrouwbaar wordt geacht.⁴ Ondernemingen die de status als CTP verkrijgen, kunnen volgens de voorstellen van de EC vereenvoudigingen toepassen in relatie tot reguleringen zoals voorraad op afroep, ketentransacties en het vervoersbewijs bij intracommunautaire leveringen. De vereenvoudigen zagen op de Quick Fixes die reeds zijn geïmplementeerd voor alle ondernemers. Dit voordeel zal dus niet langer opgaan bij de introductie van het definitieve btw-stelsel. Het voorstel tot algemene verlegging van de btw-plicht wanneer de afnemer een CTP-status heeft blijft echter in stand. Als rechtvaardiging wordt gesteld dat er geen fraude op treedt aangezien de belastingplicht komt te liggen bij de betrouwbare CTP, in plaats van de onbekende ondernemer.⁵

Vanuit de praktijk kwam veel kritiek op het definitieve btw-stelsel met de introductie van de CTP. Zo zijn de normen om te voldoen aan de voorwaarden van de CTP vrij open, waardoor er verschillen kunnen ontstaan in interpretatie tussen lidstaten.⁶ Daarnaast zien fiscalisten en de staatssecretaris van Financiën mogelijkheden voor fraudeurs in de verleggingsregeling om een nieuwe vorm van carrouselfraude op te zetten.⁷ Daarnaast komt bij mij de vraag op welke mogelijke effecten de introductie van een CTP-status oplevert voor de fiscale neutraliteit van de omzetbelasting. Door deze kritiekpunten zijn de voorstellen van de EC in de ijskast gezet en zijn eerst de Quick Fixes in 2020 geïmplementeerd als een eerste stap. De voorstellen zijn echter nog niet van tafel geschoven en kunnen elk moment weer worden opgepakt. Gezien de plannen aanzienlijke gevolgen hebben voor de fiscale behandeling van bedrijfsactiviteiten van ondernemers, en hiermee aanpassingen vereisen van de interne controles, supply chains en fiscale nalevingsverplichtingen, moeten de gevolgen van het voorgestelde definitieve btw-stelsel worden uitgekristalliseerd.

1.2. Centrale probleemstelling

Op basis van de bovenstaande aanleiding, maatschappelijke- en wetenschappelijke relevantie vormt de volgende vraag de centrale probleemstelling van deze masterscriptie:

“In welke mate hebben de voorstellen omtrent het definitieve btw-stelsel en de introductie van de Certified Taxable Person een positief effect op de eenvoud van het Europese btw-systeem en de bestrijding van btw-fraude in de Europese Unie?”

⁴ Merx 2017, p. 404.

⁵ COM(2017) 567 final, p.2.

⁶ Merx 2017, p. 410.

⁷ Staatsecretaris 2018, p. 9.

1.3. Methodologie

De centrale probleemstelling zal ik uitwerken vanuit een kwalitatief onderzoek van zeven hoofdstukken waarvan deze introductie de eerste vormt. Met het tweede hoofdstuk wordt het inhoudelijke deel van deze masterscriptie ingeluid met een theoretisch kader. De termen “neutraliteitsbeginsel”, “Btw-richtlijn”, “Btw-uitvoeringsverordening” en het “bestemmingslandbeginsel” worden hierbinnen geschetst en uitgelegd naar hun doel en strekking binnen de Europese omzetbelasting. Hierbij zal ik gebruik maken van wetenschappelijke artikelen en jurisprudentie. Het derde hoofdstuk vormt, voor zover van belang binnen deze masterscriptie, de uiteenzetting van het huidige btw-systeem, inclusief de classificering van de term “levering” en de btw-behandeling van grensoverschrijdende B2B-transacties. Voor dit laatste wordt zowel gekeken naar intracommunautaire transacties, als transacties waarbij zowel een EU als een non-EU land betrokken is. Als laatste worden de bijkomende administratieve nalevingsverplichtingen en lasten behandeld in dit derde hoofdstuk. Hoofdstuk vier zal dit huidige btw-systeem onder de loep nemen om de problematiek in beeld te krijgen. Hierbij zal voornamelijk de definitie, uitwerking en bestrijding van carouselfraude worden uitgekristalliseerd. Met behulp van de geschetste problematiek van hoofdstuk vier, zal hoofdstuk vijf de beweegredenen en gevolgen van de voorstellen voor het definitieve btw-stelsel representeren. Hierbinnen worden ook de begrippen “CTP” en “AEO” besproken en wordt een koppeling gemaakt aan het bijkomende EC-voorstel omtrent de btw-tarieven. Hoofdstuk zes zal het analyserende, en meteen ook het laatste inhoudelijke, hoofdstuk vormen van deze masterscriptie. Het definitieve btw-stelsel wordt getoetst aan het neutraliteitsbeginsel waarbij tegelijkertijd de sterke en zwakke punten van de voorstellen worden onderzocht. Daarnaast wordt geanalyseerd in hoeverre het definitieve btw-stelsel bijdraagt aan de btw-fraudebestrijding in de EU of deze juist tegenwerkt. De scriptie wordt afgesloten met een conclusie en een beleidsaanbeveling.

1.4. Uitsluitingen

De voorstellen omtrent het definitieve btw-stelsel zijn nog niet aangenomen door middel van een unanieme stemming van de lidstaten van de EU. Er zijn hierdoor ook nog geen wetswijzigingen voorgesteld voor de Nederlandse Wet op de omzetbelasting. Om deze reden, en het feit dat er gekeken wordt naar de btw-fraude gevolgen binnen de gehele EU, wordt er alleen gekeken naar de voorstellen zoals gepubliceerd door de EC. Daarnaast zullen de gevolgen van het definitieve btw-stelsel voor niet-EU landen buiten beschouwing worden gelaten. Tot slot heb ik ervoor gekozen om enkel te kijken naar de implicaties van de voorgestelde wijzigingen in het btw-systeem voor ondernemers die goederenleveringen presteren binnen de EU. De btw-behandeling van belastbare diensten zal enkel in een ondersteunende rol worden behandeld. Tot slot hanteer ik binnen deze scriptie zowel de term ‘btw’ als ‘omzetbelasting’. Deze termen kennen een gelijke definitie en kunnen daarom door elkaar worden gebruikt.

2. Theoretisch kader

Het theoretisch kader dient ter definiëring van termen die veelvuldig gebruikt worden in de scriptie. Ten eerste worden het neutraliteits- en het bestemmingslandbeginsel uitgewerkt. Vervolgens worden de principes “Btw-richtlijn” en “Btw-uitvoeringsverordening” onder de loep genomen samen met hun doel en strekking binnen de omzetbelasting.

2.1. Neutraliteitsbeginsel

In de jaren 2017 en 2018 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: “HvJ”) geoordeeld in ongeveer 145 rechtszaken met betrekking tot het neutraliteitsbeginsel.⁸ Dit geeft aan dat dit rechtsbeginsel een significante rol speelt binnen de omzetbelasting. In de literatuur en jurisprudentie kan gevonden worden dat het neutraliteitsbeginsel op meerdere manieren te definiëren is. Volgens van Doesum moet er een onderscheid gemaakt worden tussen algemene economische neutraliteit en neutraliteit die uitwerkt in de zin van het algemene gelijkheidsbeginsel.⁹ De economische neutraliteit wordt ook wel de externe of mededingingsneutraliteit genoemd en houdt in dat de heffing van btw geen invloed mag hebben op de bedrijfskeuzes van ondernemers en de btw strikt evenredig dient te zijn aan de bijbehorende prijs van het goed of dienst. Een ondernemer zou dus niet hoeven af te wijken van de gewenste bedrijfsuitoefening om een omzetbelastingvoordeel te behalen. Aan de andere kant waarborgt de fiscale neutraliteit dat gelijke zaken in de btw op een gelijke wijze in de belasting worden betrokken. Heijnen heeft voor deze gelijkheidsneutraliteit drie subcategorieën opgesteld¹⁰: 1) een verbod op btw cumulatie, 2) neutraliteit tussen ondernemers, en 3) neutraliteit tussen consumenten.

De btw is een verbruiksbelasting waardoor het doel van de omzetbelasting is om het verbruik van de eindconsument te belasten.¹¹ Daarentegen is een tekenende karaktereigenschap van de btw dat er wordt geheven in elke schakel van de leveringsketen van goederen of diensten. Transacties tussen ondernemers zijn hierdoor in beginsel ook belastbaar. Om het doel van de omzetbelasting als verbruiksbelasting te waarborgen, dient cumulatie van btw te worden voorkomen. Ondernemers voor de btw kunnen hierdoor de door hen betaalde btw bij het inkopen van goederen en diensten in aftrek brengen op de verschuldigde btw als voorbelasting. Als gevolg hiervan komt de btw stukje bij beetje binnen bij de Nederlandse Belastingdienst. De btw kan vergeleken worden met een kleinhandelsbelasting zoals bekend is in de Verenigde Staten. Bij deze belastingsoort wordt er enkel geheven in de laatste schakel; de verkoop aan de eindconsument. Om het risico te verkleinen dat er geen omzetbelasting wordt betaald aan de Belastingdienst doordat een tussenschakel fraudeert, hebben de lidstaten van de EU gekozen voor een heffing in elke schakel. Als elke schakel hetzelfde tarief aan btw

⁸ Jeronimus & Vos 2018, p.1.

⁹ Pieterse 2013, p.4.

¹⁰ Heijnen 2018, p.1.

¹¹ Jeronimus & Vos 2018, p.1.

is verschuldigd en niemand fraudeert, komt dit uiteindelijk uit op een gelijke heffing als de kleinhandelsbelasting. Voor de waarborging van de neutraliteit is het daarom essentieel dat er geen cumulatie van btw optreedt in de leveringsketen. Dit is mogelijk wanneer ondernemers de betaalde voorbelasting niet in aftrek mogen nemen omdat zij bijvoorbeeld vrijgestelde prestaties leveren. Indirect worden de btw kosten dan doorberekend in de verkoopprijs, waardoor concurrentieverstoringen ontstaan met ondernemers die wel een aftrekrecht hebben. In het Rompelman-arrest heeft het HvJ dit bevestigd door te oordelen dat het btw-stelsel een fiscaal neutrale belasting dient te waarborgen voor alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of de uitkomst van deze activiteiten, zolang die activiteiten op zichzelf worden betrokken in de werkingssfeer van de btw.¹²

Dit cumulatieverbod van btw kan worden doorgetrokken naar de neutraliteit tussen belastingplichtigen. In de Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: “Wet OB 1968”) worden deze belastingplichtigen aangeduid als “ondernemers”.¹³ Ondernemers die gelijke handelingen verrichten dienen hetzelfde te worden betrokken in de heffing van btw. Zo dient een natuurlijk persoon die een gedeelte van zijn eigen woning etiketteert als bedrijfsvermogen en deze ook daadwerkelijk gebruik voor belastbare btw-prestaties, hetzelfde aftrekrecht te genieten voor de bouwkosten van dat gedeelte van de woning, als een ondernemer die een kantoorpand laat bouwen om te gebruiken voor dezelfde belastbare btw prestaties.¹⁴

Naast een fiscaal gelijke behandeling van belastingplichtigen, dient er voor de fiscale neutraliteit ook sprake te zijn van gelijkheid tussen consumenten; ook wel eindverbruikers genoemd. Dit zorgt voor een tegenovergestelde uitlegging van de fiscale neutraliteit als in het vorige voorbeeld. Het houdt namelijk in dat ondernemers die bijvoorbeeld een goed of dienst verwerven voor privédoeleinden, hiervoor hetzelfde worden behandeld als niet-ondernemers.¹⁵ In deze transactie vormen ondernemers namelijk de eindconsument van de verrichte prestatie waardoor dit verbruik belast moet worden. Voor de inkopen voor privédoeleinden is daarom het aftrekrecht niet van toepassing.

Bij de uitleg van het neutraliteitsbeginsel is het verder van belang om te melden dat uit jurisprudentie blijkt dat fiscale neutraliteit enkel bepalend is voor de uitleg van regelgeving; zoals de Btw-richtlijn welke in elke lidstaat naar doel en strekking moet worden geïmplementeerd in de nationale wetgeving. Het algemene gelijkheidsbeginsel is daarnaast van invloed in rechtszaken tussen de overheid en belastingplichtigen waardoor deze een algemeen rechtsbeginsel vormt. Het fiscale neutraliteitsbeginsel daarentegen vormt op grond van bovenstaande enkel een uitleggingsbeginsel.¹⁶

¹² Hof van Justitie 14 februari 1985, ECLI:EU:C:1985:74 (*Rompelman*).

¹³ Art. 7 Wet op de Omzetbelasting.

¹⁴ Hof van Justitie 21 april 2005, ECLI:EU:C:2005:241 (*HE*).

¹⁵ Heijnen 2018, p. 1.

¹⁶ Bomer 2013, p.2.

Tot slot worden de nationale bepalingen van de lidstaten ook getoetst aan de Btw-richtlijn met behulp van het neutraliteitsbeginsel. Ondanks dat de lidstaten enige vrijheden hebben inzake de interpretatie van de Btw-richtlijn, zoals in paragraaf 2.4 verder uitgewerkt zal worden, hoort de implementatie in de nationale wet wel in lijn te zijn met het doel en strekking van de wetsbepalingen van de Btw-richtlijn. Significante verschillen in de btw-stelsels van de lidstaten van de EU staan de harmonisatie van de interne markt, en daarmee de fiscale neutraliteit, in de weg. Hierdoor moet het HvJ geregeld oordelen in inbreukprocedures van de EC tegen een bepaalde lidstaat. Zo heeft het HvJ in het arrest Commissie/Hongarije geoordeeld dat een nationale wet die de btw-teruggaaf weigert op het enkele feit dat de verschuldigde btw, voor de handelingen waarop de aftrekbare btw zag, nog niet was betaald aan de leverancier van de ingekochte goederen.¹⁷

2.2. Bestemmingslandbeginsel

Zoals eerder vermeld is de btw van nature een verbruiksbelasting. Idealiter wordt de btw dus ook geheven op de plek waar het goed of de dienst daadwerkelijk wordt verbruikt door de eindconsument.¹⁸ Deze denkwijze wordt het bestemmingslandbeginsel genoemd; heffing waar het verbruik is bestemd. Bij de invoering van de btw binnen de interne markt van de EU werd de belasting conform het bestemmingslandbeginsel geheven.¹⁹ De vaststelling van de plaats van verbruik bleek echter niet altijd even makkelijk te bepalen voor de ondernemer. In het geval een laptop wordt geleverd aan een eindconsument kan de leverancier niet met zekerheid weten of die laptop ook in het land van verkoop zal worden verbruikt. Mogelijk is de consument op vakantie of werkt deze de halve week in een buurland. Daarnaast is het mogelijk dat de consument na twee jaar emigreert naar het buitenland en de laptop daarginds nog drie jaar gebruikt. Aangezien het een onevenredige administratieve last voor de ondernemer zou opleveren om overzicht te houden over al deze zaken wordt in geval van goederenleveringen in beginsel gekeken naar waar het vervoer of verzending van de levering aanvangt. Hiermee wordt aangehaakt op het oorsprongslandbeginsel. Gezien de verbeteringen op het gebied van digitalisering en automatische administratiesystemen is de plaats van verbruik gemakkelijker te bepalen dan ten tijde van de invoering van het btw-systeem. Hiermee zijn in de ogen van de EC de uitvoeringsproblemen grotendeels verholpen waardoor teruggekeerd kan worden naar de originele heffingssystematiek op grond van het bestemmingslandbeginsel.

2.3. Btw-richtlijn

In paragraaf 2.2. omtrent het neutraliteitsbeginsel heb ik de term “Btw-richtlijn” al meerdere malen gebruikt. Naast deze Unierechtelijke bron is er ook nog een Btw-uitvoeringsverordening effectief binnen de btw-wetgeving van de EU. Ondanks dat beide Unierechtelijke bepalingen betreffen, hebben een richtlijn en een verordening wel degelijk een andere juridische status. In deze paragraaf bespreek

¹⁷ Hof van Justitie 28 juli 2011, ECLI:EU:C:2011:530 (*Commissie/Hongarije*).

¹⁸ Blom & Doornik 2017, p.1.

¹⁹ Merx & van Haaren 2018, p. 24.

ik de definitie en doel en strekking van de Btw-richtlijn. De volgende paragraaf belicht vervolgens de definiëring en rechtskracht van de Btw-uitvoeringsverordening.

Zoals de term al aangeeft, geeft de Btw-richtlijn richting aan de vormgeving van de omzetbelasting voor de omzetbelasting. De lidstaten zijn verplicht de wetsbepalingen van de richtlijn te implementeren in de nationale wetgeving waardoor de Btw-richtlijn een rechtstreekse werking heeft. Particulieren kunnen zich hierdoor beroepen op de Btw-richtlijn zolang de bepalingen uit de richtlijn onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn.²⁰ Desalniettemin vormt een richtlijn een secundaire bron van het Unierecht. Door de karakteristieken van een richtlijn zijn er interpretatieverschillen mogelijk tussen de nationale wetgevingen van de lidstaten van de EU. Daarnaast zijn er bepaalde “kan-bepalingen” opgenomen in de Btw-richtlijn. Lidstaten mogen deze bepalingen implementeren in de nationale wetgeving maar mogen deze ook achterwege laten. De voorgaande zaken leiden tot een bedreiging van het doel van de Btw-richtlijn; harmonisatie van de btw-heffingssystematiek binnen de EU.²¹ Uit punt zeven van de considerans van de Btw-richtlijn is echter toch af te leiden dat de lidstaten worden beperkt in hun vrijheden om de Btw-richtlijn naar eigen zeggen te interpreteren:

“Het gemeenschappelijke BTW-stelsel moet — zelfs als de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd — uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.”²²

De bepalingen uit de Btw-richtlijn, niet zijnde kan-bepalingen, dienen dus naar hun doel en strekking te worden geïmplementeerd in de nationale wetgeving van de lidstaten²³. De EC start geregeld inbreukprocedures tegen lidstaten bij het HvJ als uit onderzoek blijkt dat nationale wetsregels in strijd zijn met de Btw-richtlijn. Een voorbeeld is de inbreukprocedure tegen Hongarije zoals uitgewerkt in paragraaf 2.2. Een ander voorbeeld is de inbreukprocedure Commissie/Nederland waarbij door het HvJ is geoordeeld dat Nederland niet aan de verplichtingen van de Btw-richtlijn had voldaan. Op grond van art. 132, eerste lid, onder m Btw-richtlijn dienen de lidstaten vrijstelling van btw-heffing te verlenen voor diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport. Op grond van de Nederlandse wet was deze vrijstelling ook van toepassing op de verhuur van berg- of ligplaatsen door watersportorganisaties aan leden ingeval de organisatie geen gebruik maakten van personeel in dienst voor de uitvoering van deze diensten.²⁴ Het HvJ heeft de Commissie in het gelijk gesteld en geoordeeld dat de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaar- of ontspanningsactiviteiten niet diensten waren die nauw samenhangen met de beoefening van sport. Daarnaast was het volgens het HvJ niet in lijn met het

²⁰ Hof van Justitie 19 januari 1982, ECLI:EU:C:1982:7 (*Becker*), r.o. 27.

²¹ Punt vier van de considerans van Btw-richtlijn 2006/112/EG.

²² Punt zeven van de considerans van Btw-richtlijn 2006/112/EG.

²³ Terra & Kajus 2020, p.4.

²⁴ Art. 11, eerste lid onder e 2° Wet op de omzetbelasting zoals geldig tot 1 januari 2017.

doel en strekking van de richtlijn, ingeval er sprake was van sportbeoefening, om enkel vrijstelling te verlenen aan watersportorganisaties welke geen personeel in dienst gebruikten voor de verhuurprestaties. Dit zou namelijk in strijd zijn met de fiscale neutraliteit tussen ondernemers die gelijke prestaties verrichten.²⁵ Hierdoor ontstond voor de Nederlandse wetgever de verplichting art. 11 Wet OB 1968 aan te passen.

2.4. Btw-uitvoeringsverordening

In tegenstelling tot een richtlijn heeft een verordening een algemene strekking. Dit houdt in dat een verordening verbindend is in al haar onderdelen en een rechtstreekse toepassing heeft in elke lidstaat. Rechtstreekse toepassing betekent dat de bepalingen uit de Btw-uitvoeringsverordening niet geïmplementeerd hoeven te worden in de nationale wetgeving van de lidstaten van de EU; ze zijn direct van toepassing. De bepaling uit een verordening heeft voorrang ingeval deze botst met een nationaal wetsartikel.²⁶ Daarnaast heeft het HvJ geoordeeld dat lidstaten door uitvoering van nationale wetgeving niet de doorwerking van een verordening in de weg mogen staan. In de jaren 60 en 70 van de afgelopen eeuw was er een overschot aan zuivelproducten binnen de grenzen van de EU. Hierdoor had de EC een verordening aangenomen die als doel had een premiestelsel in te voeren om het slachten van melkkoeien en het niet verhandelen van zuivelproducten, te bevorderen. Omdat er twijfel bestond tijdens de parlementaire besprekingen, had Italië echter geen enkele van de verplichte maatregelen tijdig ingevoerd. Het HvJ heeft vervolgens geoordeeld dat lidstaten niet gerechtigd zijn om bepalingen uit een verordening onvolledig, of slechts voor zover voordelig, toe te passen en hiermee gedeelten van de Unierechtelijke wetgeving achterwege laat, zelfs wanneer de lidstaten bezwaar maken tegen de instelling van de verordening of acht dat de verordening in strijd is met de nationale belangen. Ook in geval er moeilijkheden ontstaan in de uitvoering van de bepalingen uit de verordening, wordt een lidstaat niet ontslagen van haar uitvoeringsverplichting.²⁷

De Btw-uitvoeringsverordening is een algemene uitvoeringsverordening. Er kunnen met dit soort uitvoeringsverordeningen enkel wetsbepalingen uit een richtlijn worden toegelicht. Hierdoor kunnen er geen nieuwe artikelen worden geïntroduceerd of huidige wetsbepalingen uitgebreid en/of aangepast. Doordat de Btw-uitvoeringsverordening in feite de spelregels geeft voor de implementatie van de bepalingen van de Btw-richtlijn, worden beide bronnen vaak in één adem genoemd bij de uitleg van het btw-systeem. In mijn optiek kan door de samenstelling van een richtlijn met een algemene uitvoeringsverordening geen volledige harmonisatie binnen de EU worden bereikt. Doordat de bedoelde verordening enkel kan toelichten, blijven interpretatiemogelijkheden bestaan. Daarnaast zorgen de kanbepalingen binnen de Btw-richtlijn voor verschillen. De oorzaak is te vinden in de unanimiteitseis binnen de wetgeving van de EU. Enkel op basis van unanimiteit van de lidstaten kunnen wijzigingen

²⁵ Hof van Justitie 25 februari 2016, ECLI:EU:C:2016:118 (*Commissie/Nederland*).

²⁶ Art. 288 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

²⁷ Hof van Justitie 7 februari 1973, ECLI:EU:C:1973:13 (*Commissie/Italië*).

aan de Btw-richtlijn worden aangenomen waardoor het opnemen van een kan-bepaling een relatief grotere kans van slagen heeft. Hierdoor ontstaat er wel een politieke macht bij de lidstaten. Door dwars te liggen, kunnen er voordelige bepalingen worden afgedwongen in de hoop voor een geharmoniseerd beleid. Ik zet vraagtekens bij de ethiek van deze handelswijze. Daarnaast kan de problematiek van het huidige btw-systeem niet eenvoudig worden opgelost. Dit zijn gevolgen van de remmende voorsprong. Landen die op een later moment een btw-stelsel hebben geïntroduceerd hebben de Europese versie kunnen bestuderen en optimaliseren. Zo heeft Australië minder vrijstellingen ingevoerd. Als gevolg hiervan zijn er minder economische verstoringen zoals de cumulatie van btw en is de btw-systematiek eenvoudiger en duidelijker voor ondernemers. Momenteel is het de EC door middel van het btw-comitologievoorstel naar de mogelijkheden aan het kijken voor het instellen van de uitvoeringsbevoegdheid voor de EC om uitvoeringshandelingen met betrekking tot de Btw-richtlijn vast te stellen. Toezicht zal worden gehouden door een aangesteld comité.²⁸ Interpretatieverschillen tussen de lidstaten kunnen hiermee worden geëlimineerd aangezien de EC de macht zal verkrijgen om uitleg te geven omtrent de implementatie van specifieke bepalingen uit de Btw-richtlijn.²⁹ Deze uitvoeringsbevoegdheid is gekoppeld aan het een kwalitatieve meerderheid aan stemmen in plaats van de unanimiteitseis. Dit zou de verstoringen van de remmende voorsprong wellicht doen laten afnemen. De in dit hoofdstuk besproken termen zullen terugkomen in de komende hoofdstukken van deze masterscriptie.

²⁸ COM(2020) 749 final, p. 4.

²⁹ Gruson & Merckx 2021, p. 6.

3. Het huidige btw-stelsel van de EU

Om te kunnen onderzoeken of het definitieve btw-stelsel een positief effect zal hebben op de eenvoud van het btw-systeem en de bestrijding van btw-fraude, moet eerst het huidige btw-stelsel van de Europese Unie onder de loep genomen worden. Als referentiekader gebruik ik hierbij naast de Btw-richtlijn en uitvoeringsverordening de Nederlandse Wet OB 1968 om eventuele interpretatieverschillen tussen de lidstaten aan te tonen. Deze hebben namelijk effect op de neutraliteit van de Europese omzetbelasting. Allereerst wordt bekeken wanneer sprake is van ondernemerschap voor de btw. Aangezien de focus van deze masterscriptie ligt bij de btw-behandeling van goederenleveringen wordt vervolgens gekeken naar de definitie van een levering van een goed samen met de btw-behandeling van intracommunautaire transacties. De btw-gevolgen voor het leveren van diensten wordt hierbij enkel in een ondersteunende capaciteit behandeld. Tot slot worden de veranderingen in het btw-systeem als gevolg van de Quick Fixes bekeken. Dit is essentieel aangezien deze de eerste stap vormden richting het definitieve btw-stelsel. Door de gevolgen en implicaties van de bepalingen binnen de Quick Fixes te bekijken, kan een blik geworpen worden op de toekomstige voordelen en struikelpunten van het definitieve btw-stelsel. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een tussentijdse conclusie.

3.1. Ondernemerschap

Ondanks de doelstelling om verbruik te belasten, is de ondernemer die de belaste btw-activiteit heeft gepresteerd verplicht om de btw af te dragen aan de belastingautoriteiten van de respectievelijke lidstaat. Deze heffingswijze is vanuit uitvoerbaarheidsoverwegingen ingericht als indirecte belasting aangezien de poule van ondernemers een kleinere en betrouwbaardere bron van belastingplichtigen vormt dan elke inwoner en toerist die producten verbruikt binnen de EU. De term “belastingplichtige” kent binnen de btw een ruime uitleg om de fiscale neutraliteit te waarborgen en een zo’n breed mogelijke grondslag van verbruik te kunnen belasten.³⁰ Op grond van art. 9 Btw-richtlijn is een belastingplichtige *“eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”*³¹ Dit is geïmplementeerd in art. 7 van de Nederlandse Wet OB 1968 waarbij de belastingplichtige is hernoemd tot “ondernemer”. De Hoge Raad (hierna: “HR”) heeft gesteld dat beide termen gelijk dienen te worden uitgelegd.³²

Door opname van de term “ieder” wordt de gewenste, brede grondslag van de btw bewerkstelligd. Gedacht moet worden aan natuurlijke personen, publiekrechtelijke personen, rechtspersonen maar ook samenwerkingsverbanden. Dit heeft tot gevolg dat een vof voor de btw als één belastingplichtige wordt aangemerkt terwijl bij de inkomstenbelasting naar de achterliggende vennoten wordt gekeken vanuit de transparantieleer. Echter dient er wel in zekere mate een maatschappelijke zelfstandigheid te bestaan

³⁰ Handels & Tielemans 2018, p.1.

³¹ Art. 9, eerste alinea Btw-richtlijn 2006/112/EG.

³² Hoge Raad 2 mei 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625.

volgens het HvJ. In het recente arrest XT heeft het HvJ nog gewezen dat een stille maatschap niet kwalificeert als een ondernemer voor de btw ingeval niet naar buiten worden getreden als een maatschap maar een enkele vennoot op eigen naam, rekening en risico handelt. De laatstgenoemde vormt dan de ondernemer voor de btw, indien ook aan de andere voorwaarden wordt voldaan, en niet de stille maatschap als geheel.³³ Er zijn dus zeker situaties denkbaar dat ook in de omzetbelasting sprake is van transparantie.

Het volgende cumulatieve vereiste is dat de ondernemer zelfstandig handelt. Op grond van art. 10 Btw-richtlijn ontbreekt deze zelfstandigheid in ieder geval als er sprake is van een dienstbetrekking. Jurisprudentie heeft uitgewezen dat er sprake is van zelfstandigheid als een partij op eigen naam, rekening en verantwoordelijkheid handelt en daarbij zelf het economisch risico draagt bij het uitvoeren van de belaste prestatie.³⁴

Tot slot dient de ondernemer een economische activiteit te verrichten. Op basis van art. 9, tweede alinea Btw-richtlijn kan dit worden vastgesteld op het uitvoeren van werkzaamheden van een handelaar, fabrikant of dienstverrichter. In het bijzonder wordt het exploiteren van (on)lichamelijke zaken benoemd als economische activiteit. Hierbij is een zekere mate van duurzaamheid en deelname aan de economische markt vereist. In het T-Mobile Austria arrest was er sprake van een overheid die bepaalde telecommunicatiefrequenties via een veiling verkocht aan ondernemers. Ondanks het feit dat de overheid hier duurzaam opbrengsten mee behaalde, was er volgens het HvJ geen sprake van het verrichten van een economische activiteit. In plaats van deelname aan een bepaalde markt, werd de markt juist gecreëerd door de overheid. De Oostenrijkse overheid kon voor deze activiteit dus niet kwalificeren als ondernemer voor de btw.³⁵ De status van btw-ondernemer betekent echter niet automatisch dat voor alle gepresteerde activiteiten btw verschuldigd is. Binnen deze scriptie zal ik alleen uitwijken over de leveringen van goederen tegen bezwarende titel, zoals behandeld in de volgende paragraaf.

3.2. Levering van een goed

Leveringen van goederen die door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht binnen het grondgebied van een lidstaat, kwalificeren als belastbare activiteiten voor de btw.³⁶ Onder bezwarende titel houdt dat er geen sprake mag zijn van een prestatie om niet, maar dat er een tegenprestatie bestaat in de vorm van een bepaalde vergoeding. Uit jurisprudentie blijkt dat deze vergoeding niet zo laag mag zijn dat deze als vrijgevigheid of een symbolische waarde gezien moet

³³ Hof van Justitie 16 september 2020, ECLI:EU:C:2020:711 (XT).

³⁴ Hof van Justitie 29 september 2015, ECLI:EU:C:2015:635 (*Gmina Wrocław*) en Hof van Justitie 13 juni 2019, ECLI:EU:C:2019:490 (*IO*).

³⁵ Hof van Justitie 26 juni 2007, ECLI:EU:C:2007:381 (*T-Mobile Austria*).

³⁶ Art. 1, onder a Wet op de omzetbelasting en art. 2, eerste lid, onder a Btw-richtlijn 2006/112/EG.

worden.³⁷ Deze waardebeoordeling dient per zaak onderzocht te worden. Zo zijn rechtszaken geweest waarbij de levering van een tweedehandsboek tegen €1³⁸ en de levering van een schoolgebouw door de gemeente tegen €400.000 (2,13% van de kosten)³⁹ niet een symbolische waarde representeerde. Toch heeft het HvJ geoordeeld dat de levering van een transportdienst voor leerlingen van speciaal onderwijs waarbij enkele ouders een bijdrage moesten betalen, geen economische activiteit betrof gezien de asymmetrie tussen de vergoeding en de gemaakte kosten door de gemeente.⁴⁰ Er dient dus ook naar het soort levering gekeken te worden en naar de absolute waarde van de tegenprestatie. Voordat een ondernemer door deze hoopel moet springen, dient er eerst sprake te zijn van een levering van een goed.

Volgens art. 14 Btw-richtlijn wordt een levering van een goed beschouwd als de overgang of overgang van de macht om eigenaar van een lichamenlijk goed te beschikken. Om als het zijnde eigenaar over een goed te beschikken hoeft de belanghebbende geen juridische eigenaar van de goederen te zijn. Een partij die volmacht heeft gekregen van de juridisch eigenaar om op eigen manier een goed te verkopen, heeft de macht om de rechtstoestand van de goederen te beïnvloeden.⁴¹ Ook de levering van goederen die zich onder douanetoezicht bevinden, en zich dus nog niet in de het vrije verkeer van de EU bevinden, zijn in beginsel belast met btw.⁴² Art. 156 Btw-richtlijn geeft namelijk de optie aan de EU-lidstaten om deze levering vrij te stellen, implicerend dat de levering in principe binnen de werking van de btw valt. Veel lidstaten hebben ervoor gekozen deze kan-bepaling te implementeren in de nationale wetgeving. Nederland heeft ervoor gekozen ondernemers het nultarief te laten toepassen op de levering van goederen onder een douaneregeling waardoor het recht op aftrek behouden blijft⁴³.

Leveringen van goederen worden in beginsel belast waar het vervoer of de verzending aanvangt; de plaats van levering.⁴⁴ In een grensoverschrijdende situatie leidt dit dus tot een belastingheffing op basis van het oorsprongslidbeginsel. Dit klinkt relatief eenvoudig maar wordt lastiger wanneer een goed niet direct wordt geleverd aan de klant. Stel dat een Nederlandse ondernemer contractueel heeft overlegd met z'n Belgische klant dat de te leveren goederen eerst naar Duitsland worden vervoerd om te worden bewerkt om deze vervolgens te vervoeren naar België. In welke lidstaat is nu het vervoer naar de klant daadwerkelijk aangevangen? Het HvJ heeft conform de conclusie van Advocaat-Generaal (hierna: "A-G") geoordeeld dat het vervoer pas aanvangt in Duitsland aangezien pas op dat moment de

³⁷ Van der Wulp 2019, p. 3 en Hof van Justitie 21 september 1988, ECLI:EU:C:1988:429 (*Commissie/Frankrijk*).

³⁸ Rechtbank Gelderland 9 juli 2020, ECLI:NL:RBGEL:2020:2998.

³⁹ Hoge Raad 27 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:470 (*Gemeente Wageningen*).

⁴⁰ Hof van Justitie 12 mei 2016, ECLI:EU:C:2016:334 (*Gemeente Borsele*).

⁴¹ Rookmaker-Penners 2021, p.1.

⁴² Swenne & Hekker 2013, p.2 en Hof van Justitie 8 november 2012, ECLI:EU:C:2012:692 (*Profitube*).

⁴³ Art. 9, tweede lid, onder b Wet op de omzetbelasting 1968 in samenwerking met Tabel II post a.1 Wet op de omzetbelasting 1968.

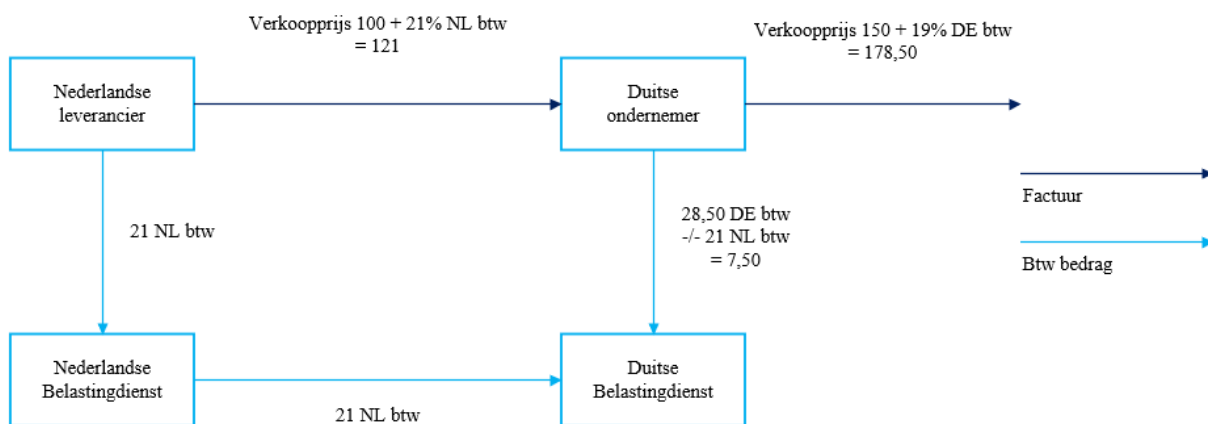
⁴⁴ Art. 32 Btw-richtlijn 2006/112/EG.

goederen in overeenstemming zijn met de contractuele bepalingen van het contract.⁴⁵ Aangezien de macht om als eigenaar over een goed te beschikken pas op z'n vroegst over gaat in Duitsland, brengt de Nederlandse ondernemer z'n eigen goederen over van Nederland naar Duitsland; een fictieve levering van goederen.⁴⁶ Volgens Van Assem moet er sprake zijn van aanpassingen van de karakteristieke kenmerken van een goed om te kwalificeren als bewerkingshandeling.⁴⁷ Ik kan me vinden in de mening van deze auteur. Als de handelingen in België, zoals in bovenstaand voorbeeld, enkel bestaan uit het schoonmaken van een fiets, doet dit mijns inziens niet af aan het feit dat het vervoer van het contractueel afgesproken product, aanvangt in Nederland.

Een andere bijzondere vorm van een goederenlevering zijn goederenleveringen tussen ondernemers binnen de EU; de intracommunautaire transacties. Deze worden behandeld in de volgende paragraaf.

3.3. De intracommunautaire transactie

Sinds 1993 zijn de fiscale grenzen tussen de lidstaten van de EU verdwenen. Dit betekent dat er niet langer sprake is van uitvoer en invoer van goederen wanneer goederen binnen de grenzen van het btw-gebied van de EU plaatsvinden; ook wel intracommunautair genoemd. Aan de hand van onderstaand voorbeeld ga ik illustreren op welke manier de EC de intracommunautaire transacties beoogde te belasten:



Figuur 1: schematisch weergave van het beoogde clearing-systeem bij grensoverschrijdende B2B-goederenleveringen.

Bron: zelf gemaakt

Het bovenstaande voorbeeld geeft een heffing op basis van het oorsprongslidbeginsel weer met *clearing*. Ingeval een Nederlandse leverancier een goed zou leveren aan een ondernemer in Duitsland, wordt er een factuur opgemaakt met Nederlandse btw. Deze btw zou vervolgens door de leverancier op

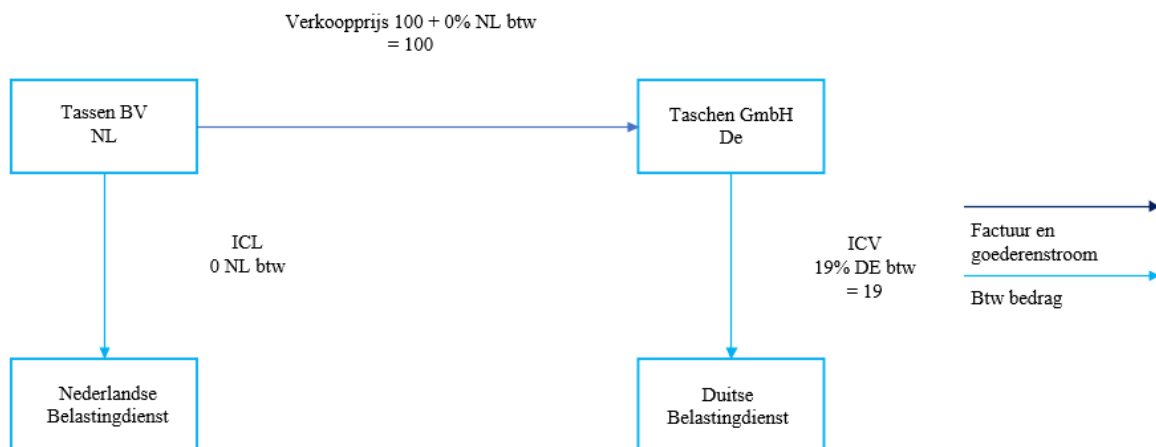
⁴⁵ Hof van Justitie 2 oktober 2014, ECLI:EU:C:2014:2252 (*Fonderie*).

⁴⁶ Art. 17, eerste lid Btw-richtlijn 2006/112/EG.

⁴⁷ Van Assen 2016, p.3.

aangifte worden gerapporteerd en betaald aan de Nederlandse Belastingdienst welke de btw zou overmaken aan de Duitse belastingautoriteiten. Ingeval de Duitse ondernemer het goed vervolgens doorlevert, kan deze de in rekening gebrachte Nederlandse btw in aftrek brengen op het verschuldigde bedrag aan btw aan de Duitse belastingautoriteiten.⁴⁸ Op deze manier werd beoogd om de belastingopbrengsten te laten toekomen aan de lidstaat van verbruik; hier Duitsland. Op dit voorstel kwam veel kritiek vanuit de lidstaten.⁴⁹ De technologie was nog niet zo ontwikkeld als nu en het onderlinge vertrouwen was niet van voldoende niveau om ervan te kunnen gaan dat de respectieve lidstaten ook daadwerkelijk de verschuldigde btw naar elkaar zouden overmaken. Een ander knelpunt waren de afwijkende btw-tarieven van de lidstaten waar tariefshoppen mee in de hand werd geworpen.⁵⁰

De afwezigheid van unanimiteit bij de lidstaten resulteerde in tijdsgebrek voor de EC om met een nieuw, permanent voorstel te komen. Hierdoor is een de tijdelijke oplossing geïntroduceerd: de intracommunautaire transactie. Hierbij wordt de goederenlevering opgesplitst in twee fictieve leveringen: de intracommunautaire levering (hierna: “ICL”) in de lidstaat waar het vervoer of de verzending naar de klant aanvangt en de intracommunautaire verwerving (hierna: door de ontvangende ondernemer in de lidstaat van bestemming. Dit werkt zich als volgt uit:



Figuur 2: schematisch weergave van een intracommunautaire transactie vanuit Nederland naar Duitsland.

Bron: zelf gemaakt

De Nederlandse ondernemer levert tegen 0% Nederlandse btw tassen aan de Duitse ondernemer Taschen GmbH en geeft deze intracommunautaire levering aan in de lokale Nederlandse btw-aangifte. Taschen GmbH presteert een intracommunautaire verwerving van de door Tassen BV geleverde goederen in Duitsland tegen het lokale standaard tarief van Duitsland van 19%. Dit btw bedrag wordt door de Duitse ondernemer voldaan aan de Duitse lokale btw-aangifte. Hierdoor hoeven lidstaten niet

⁴⁸ COM(1985) 310 final, p. 43-44.

⁴⁹ Nieuwenhuizen 1996, p.2.

⁵⁰ COM(1985) 310 final, p. 44.

langer op elkaar te vertrouwen en is tariefshoppen ook niet langer mogelijk aangezien er wordt geworven tegen het lokale tarief van de lidstaat waar de afnemer is gevestigd. De verdere definities en btw-implicaties van de ICL en de ICV worden in de volgende paragrafen onder de loep genomen.

3.3.1. Intracommunautaire levering

Zoals eerder is benoemd in de inleiding, is de tijdelijke oplossing van de intracommunautaire transacties nog steeds van toepassing. In de Nederlandse wetsimplementatie is er geen definitie gekoppeld aan de term “intracommunautaire levering”. Deze wordt gezien als een algemene levering van goederen in de zin van art. 3, eerste lid Wet OB 1968 waarop het nultarief van toepassing is.⁵¹ De Btw-richtlijn geeft wel een duidelijkere omschrijving van een ICL door te stellen dat er door de lidstaten een vrijstelling moet worden verleend voor de levering van goederen die door of voor rekening van de onder- of afnemer moeten worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan die van vertrek.⁵² Art. 139, eerste lid, tweede alinea Btw-richtlijn sluit deze vrijstelling uit indien de afnemer geen verplichting heeft een ICV aan te geven. Er is dus een onlosmakelijke koppeling aan de intracommunautaire verwerving in de andere lidstaat.⁵³ In mijn optiek is dit wenselijk binnen het huidige systeem aangezien de twee handelingen in feite zijn op een enkele levering van goederen. Er is geen intracommunautaire levering zonder de tegenoverstaande verwerving.⁵⁴ In overeenstemming met de hoofdregel voor de plaats van levering is een ICL belast in de lidstaat waar het vervoer of de verzending naar de afnemer aanvangt. Een ondernemer moet aan bepaalde voorwaarden voldoen om recht te krijgen op het toepassen van het nultarief voor de ICL. De ondernemer heeft baat bij dit nultarief aangezien anders sprake is van een dubbele btw-heffing. Daarnaast geeft de toepassing van een nultarief recht op btw-aftrek van de voorbelasting. Op grond van jurisprudentie en de Btw-richtlijn dienen er aan vier cumulatieve voorwaarden voldaan te worden om het nultarief toe te passen. Sinds de introductie van de Quick Fixes in 2020, zijn hier nog twee voorwaarden bijgekomen welke in paragraaf 3.4 worden behandeld. Ten eerste dient de leverancier een ondernemer te zijn voor de btw. Daarentegen hoeft de afnemer niet te kwalificeren als btw-ondernemer zolang deze wel de verplichting heeft een ICV aan te geven. Het verstrekken van een btw-identificatienummer (hierna: “btw-nummer”) is de gebruikelijke methode om het ondernemerschap als afnemer te bewijzen. Dit was echter tot 2020 geen materiële verplichting als op een andere wijze bewezen kon worden dat de afnemer de aankoop moest rapporteren als ICV in de lidstaat van bestemming.⁵⁵ Ten derde moet de macht om als eigenaar over een goed te beschikken over zijn gegaan op de afnemer. Het vervoer of de verzending van de goederen naar een andere lidstaat moet dus hebben plaatsgevonden in het kader van de levering. Tot slot moet de

⁵¹ Art. 9, tweede lid, onder b Wet op de omzetbelasting 1968 in samenwerking met Tabel II post a.6 Wet op de omzetbelasting 1968.

⁵² Art. 138, eerste lid Btw-richtlijn 2006/112/EG.

⁵³ Blom & van Doornik 2018, p. 76.

⁵⁴ Molbach 2021, p. 1.

⁵⁵ Hof van Justitie 27 september 2012, ECLI:EU:C:2012:592 (VSTR).

leverancier aantonen dat een goed daadwerkelijk het grondgebied van de lidstaat van vertrek heeft verlaten.⁵⁶ Dit laatste moet bewezen worden aan de hand van boeken en bescheiden. Wat de ondernemer echter niet hoeft aan te tonen is of zijn afnemer daadwerkelijk een ICV heeft aangegeven in de lidstaat van bestemming. Ook de belastingautoriteiten van de lidstaat van vertrek zijn hier niet toe verplicht om toepassing van het nultarief goed te keuren.⁵⁷

3.3.2. Intracommunautaire verwerving

Tegenover de intracommunautaire levering staat de intracommunautaire verwerving. Dit vormt een belastbare prestatie voor de btw op grond van art. 2, eerste lid, onder b, punt ii) Btw-richtlijn en wordt beschouwd als het verkrijgen van de beschikkingsmacht van een goed die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan die van vertrek.⁵⁸ In tegenstelling tot de intracommunautaire levering kunnen ook rechtspersonen, andere dan ondernemers, intracommunautair goederen verwerven. Ondernemers die enkel vrijgesteld presteren, en hierdoor geen aftrekrecht hebben, en ondernemers die vallen onder de kleine ondernemersregelingen van art. 282 tot en met art. 292 van de Btw-richtlijn zijn hiervan uitgezonderd. Voor rechtspersonen, andere dan ondernemers, geldt in Nederland een aankoopdrempel van EUR 10.000 om een verwerving aan te merken als belaste btw-prestatie.⁵⁹ Dit is het totaal bedrag aan verwervingen, ongeacht vanuit welke lidstaat wordt verworven of van welke leverancier.⁶⁰ Als de afnemer geen ICV hoeft aan te geven, is er niet voldaan aan de voorwaarden van het nultarief voor de ICL. De intracommunautaire levering wordt dan in de lidstaat van vertrek belast tegen het lokale tarief. Afnemers kunnen opteren om de aankoopdrempel van €10.000 achterwege te laten zodat deze vanaf de eerste intracommunautaire aankoop kwalificeert als ondernemer voor de btw.

De plaats van levering van een ICV is de lidstaat waar de goederen aankomen bij de afnemer. Dit hoeft dus niet per direct de lidstaat zijn waar die afnemer is gevestigd. Om te voorkomen dat aangifte van de ICV achterwege blijft in zowel de lidstaat van vestiging als de lidstaat van aankomst, is de regeling “nummerverwerving” geïntroduceerd.⁶¹ Bij fictie wordt de plaats van levering in dat geval de lidstaat waarvan de afnemer z'n btw-nummer heeft verstrekt in plaats van de lidstaat van bestemming. Feitelijk kan deze situatie leiden tot een dubbele heffing van btw. Dit kan worden voorkomen door aan te tonen dat er een verwerving heeft plaatsgevonden en aangegeven in de lidstaat van bestemming. De btw op de ICV is verschuldigd door de belastingplichtige afnemer van de goederen. Het HvJ heeft expliciet gesteld dat de algemene aftrekregeling niet van toepassing is op de verschuldigde btw ter zake van een

⁵⁶ Hof van Justitie 27 september 2007, ECLI:EU:C:2007:548 (*Teleos*).

⁵⁷ Hof van Justitie 27 september 2007, ECLI:EU:C:2007:550 (*Twoh*).

⁵⁸ Art. 20 Btw-richtlijn 2006/112/EG.

⁵⁹ Art. 1a, tweede lid, onder b Wet op de omzetbelasting 1968.

⁶⁰ Mobach 2021, p. 1.

⁶¹ Blom & van Doornik 2018, p. 83.

nummerverwerving.⁶² De oorzaak hiervan is dat de goederen niet daadwerkelijk worden binnengebracht in de lidstaat waar een verwerving wordt aangegeven en hiermee geen ‘daadwerkelijke’ verwerving is. Daarnaast zou bij toepassing van het algemene aftrekrecht het doel voorbij gaan van de nummerverwerving doordat belastingplichtigen geen drang voelen om aan te tonen dat er een verwerving is aangegeven in de lidstaat van aankomst.⁶³ Belastingplichtigen zouden dan ook de mogelijkheid geboden worden om te kiezen in welke lidstaat zij een ICV willen aangeven waardoor onder bepaalde voorwaarden additionele btw-registraties kunnen worden voorkomen en ondernemers de lidstaat met het laagste lokale btw-tarief kunnen kiezen. Dit is in mijn optiek niet in lijn met doel en strekking van de bepalingen van de Btw-richtlijn. Desalniettemin, kunnen ondernemers tot teruggaaf verzoeken van de btw die is afgedragen ter zake van een nummerverwerving ter voorkoming van dubbele belastingheffing.

3.3.3. Ketentransacties

Een bijzondere vorm van de intracommunautaire prestaties zijn de ketentransacties. Hiervan is sprake wanneer goederen tussen meerdere partijen worden verkocht maar rechtstreeks van de eerste leverancier worden vervoerd of verzonden naar de laatste afnemer in de keten.⁶⁴ Ondanks dat er slechts één vervoer of verzending plaatsvindt, wordt er in Nederland geacht dat de goederen door iedere schakel in de keten zijn geleverd.⁶⁵ Ondanks dat de ketentransactie niet in de Btw-richtlijn is opgenomen, heeft het HvJ zich wel geregeld uitgesproken over het onderwerp. Zo is in het EMAG-arrest geoordeeld dat de intracommunautaire transactie slechts mag worden toegerekend aan één transactie bij opeenvolgende, grensoverschrijdende leveringen met slechts één transport. De andere handelingen worden beschouwd als lokale leveringen zonder vervoer.⁶⁶ Dit is in mijn ogen wenselijk aangezien anders de tussenpartij een ICV moet aangeven in een lidstaat om vervolgens in diezelfde lidstaat een ICL aan te geven voor dezelfde levering van goederen. Dit gaat het doel voorbij en is niet gerechtvaardigd met oog op het eenvoudsbegin­sel. Voor de uitwerking van de btw-behandeling van de ketentransactie maak ik gebruik van het volgende versimpelde voorbeeld met drie schakels waarbij A de fabrikant is van het te leveren product, B de groothandel en C de retailer. Het goed wordt rechtstreeks vanuit fabrikant A geleverd aan retailer C:

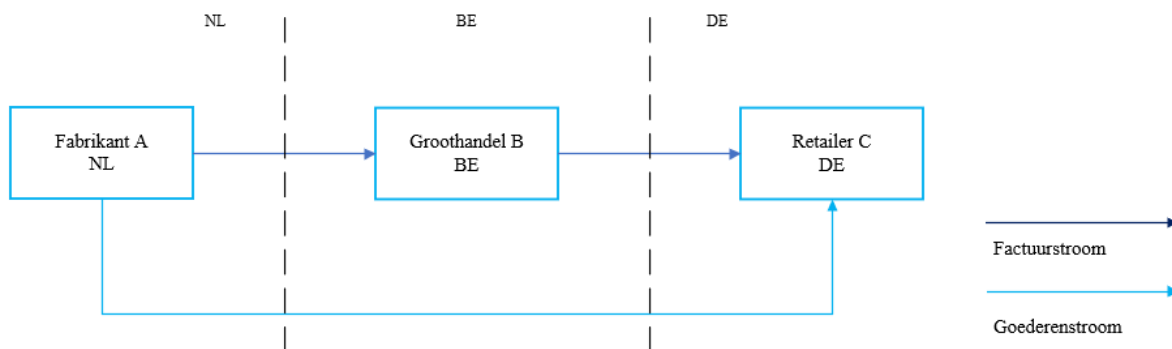
⁶² Schlechter & Becks 2010, p.1.

⁶³ Hof van Justitie 22 april 2010, ECLI:EU:C:2010:217 (*Facet*).

⁶⁴ Wolf 2017, p.214.

⁶⁵ Art. 3, vierde lid Wet op de omzetbelasting 1968.

⁶⁶ Hof van Justitie 6 april 2006, ECLI:EU:C:2006:232 (*EMAG*).



Figuur 3: schematische weergave van een ABC-ketentransactie waarbij de goederen direct van Fabrikant A aan Retailer C worden vervoerd.

Bron: zelf gemaakt

Dit soort ketentransactie wordt ook wel de ABC-transactie genoemd. Bepalend voor de toerekening van de intracommunautaire handeling is door of voor wiens rekening en risico het vervoer plaatsvindt naar de afnemer. Indien fabrikant A het vervoer regelt, dient gesteld te worden dat de intracommunautaire prestatie moet worden gealloceerd aan de transactie A-B. Fabrikant A geeft een ICL aan tegen het nultarief in de lidstaat van vertrek Nederland terwijl groothandel B een ICV moet aangeven in de lidstaat van bestemming Duitsland. Indien Groothandel B z'n Belgische btw-nummer verstrekt aan fabrikant A dient op grond van nummerverving ook een ICV aangegeven te worden in België. Vervolgens dient groothandel B ook een lokale levering aan te geven in de lokale Duitse btw-aangifte voor de transactie tussen B-C.

Indien partij retailer C zelf de goederen komt afhalen bij fabrikant A, ook wel een afhaaltransactie genoemd, dient de intracommunautaire transactie juist worden toegerekend aan de handeling B-C. In Nederland dient zowel een lokale levering zonder vervoer aangegeven te worden door fabrikant A, als een ICL door groothandel B terwijl retailer C een ICV moet aangeven in Duitsland.⁶⁷

In het geval dat groothandel B het vervoer of de verzending regelt, is echter niet gemakkelijk vast te stellen namens welke transactie dit plaatsvindt aangezien hij is betrokken bij beide handelingen. Hierdoor werd er tot 1 januari 2020 aangesloten bij de beschikkingsmacht van de goederen voor de vaststelling van de intracommunautaire transactie.⁶⁸ Als de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken pas overgaat op retailer C in de lidstaat van bestemming Duitsland, wordt de intracommunautaire transactie toegewezen aan transactie A-B. Echter, wanneer de beschikkingsmacht al over wordt gedragen voor het daadwerkelijke vervoer of verzending vanuit Nederland plaatsvindt, wordt de intracommunautaire prestatie toegerekend aan de laatste schakel van de keten.⁶⁹ De juiste toerekening is essentieel aangezien de foutieve kwalificatie kan leiden tot naheffingen, boeten en

⁶⁷ Wolf 2011, p.4.

⁶⁸ Hof van Justitie 16 december 2010, ECLI:EU:C:2010:786 (*Euro Tyre I*).

⁶⁹ Duinker & de Kock 2014, p.2.

sancties.⁷⁰ Dit is voornamelijk het geval als de toepassing van nultarief niet gerechtvaardigd kan worden. Het aftrekrecht kan ook in gevaar komen door het onjuist toerekenen van de intracommunautaire levering.⁷¹ Zo was er in het *Kreuzmayr*-arrest sprake van een ABC-transactie waarbij het vervoer, op rekening van leverancier B, ten onrechte was toegerekend aan transactie B-C. Leverancier heeft ter zake van deze ABC-transactie een factuur uitgereikt aan afnemer C voor de lokale levering in de lidstaat van bestemming, welke C heeft betaald. Volgens het HvJ mag de eindafnemer deze onjuist in rekening gebrachte btw niet in aftrek nemen. Er is dus geen beroep mogelijk op het vertrouwensbeginsel.⁷²

3.3.3.1. Vereenvoudigde ABC-transactie

De bovenstaande btw-behandeling van ABC-transacties heeft tot gevolg dat partij B zich altijd ofwel in de lidstaat van vertrek, dan wel in de lidstaat van bestemming moet registreren voor btw-doeleinden. Dit werd door de lidstaten gezien als onwenselijk ingeval partij B in een andere lidstaat dan die van vertrek of bestemming was gevestigd.⁷³ Om deze registratieplicht te voorkomen is de vereenvoudigde ABC-regeling geïntroduceerd. Om gebruik te mogen maken van de vereenvoudigde ABC-regeling dient voldaan te worden aan een aantal cumulatieve voorwaarden. Ten eerste dient er sprake te zijn van drie ondernemers die elk handelen vanuit een andere lidstaat. Hierbij mag partij B niet zijn gevestigd in de lidstaat van bestemming. In de literatuur is lang gediscussieerd over de vraag of een btw-registratie van partij B in de lidstaat van vertrek de werking van de vereenvoudigde ABC-regeling in de weg staat. Het HvJ heeft hiertoe verduidelijking gegeven door te stellen dat de toepassing van het vereenvoudigde ABC mag worden geweigerd op het enkele feit dat partij B een btw-registratie bezit in de lidstaat van vertrek. Zolang partij B een btw-nummer aan partij A kan verstrekken uit een andere lidstaat dan die van vertrek of bestemming, is de vereenvoudiging gerechtvaardigd.⁷⁴ De tweede voorwaarde is dat de intracommunautaire transactie wordt toegerekend aan de A-B schakel. Ten derde dient partij C als de laatste schakel een aangifteplicht te hebben voor de omzetbelasting in de lidstaat van bestemming.

Als aan bovenstaande voorwaarden is voldaan mag de vereenvoudigde ABC-regeling worden toegepast. Deze houdt in dat partij B de intracommunautaire verwerving ter zake van de A-B transactie mag rapporteren in de lidstaat waarvan hij een btw-nummer heeft verstrekt aan leverancier A. Daarnaast wordt de btw-plicht voor de lokale levering in de lidstaat van bestemming verlegd naar partij C. Partij B ontkomt hierdoor een registratieverplichting in de lidstaat van bestemming wat leidt tot een vereenvoudiging van de btw-nalevingsverplichtingen. De vereenvoudiging lijkt dan ook gelinkt aan de vermindering van btw-verplichtingen van partij B aangezien de regeling zelf niet bepaalt eenvoudig te

⁷⁰ Nellen & Kandhai 2017, p.2.

⁷¹ Van Osch 2018, p.2.

⁷² Hof van Justitie 21 februari 2018, ECLI:EU:C:2018:84 (*Kreuzmayr*).

⁷³ Merckx 2017, p.1.

⁷⁴ Hof van Justitie 19 april 2008, ECLI:EU:C:2018:261 (*Hans Bühler*).

noemen is. Een andere horde zijn de interpretatieverschillen tussen de lidstaten. Zo heeft Nederland in de nationale wetgeving goedgekeurd dat het vereenvoudigde ABC wordt toegepast ingeval partij B niet is gevestigd in de lidstaat van bestemming, maar wel is geregistreerd voor de btw. De letterlijke tekst van art. 141 Btw-richtlijn lijkt in lijn met deze interpretatie aangezien er slechts wordt gesproken over de vestigingsplaats van partij B. Gezien het feit dat de bijzondere regeling een registratieplicht in de lidstaat van bestemming wenst te voorkomen, klinken er geluiden in de literatuur dat de richtlijnbevestiging te ruim is geïnterpreteerd.⁷⁵ Deze denkwijze kan ik volgen aangezien de algemene verleggingsregeling enkel geldt ingeval de leverancier van goederen of diensten niet is gevestigd, noch een vaste inrichting heeft in de heffingsrechtige lidstaat. Daarnaast zal er ook aan het doel van de vereenvoudiging voorbij gegaan worden indien partij B al reeds in de lidstaat van bestemming is geregistreerd. Toepassing van de vereenvoudigde ABC-regeling geeft partij B daarmee dan enkel de mogelijkheid om de meest gunstige lidstaat van rapportage te kiezen; de lidstaat met de laagste standaard btw-tarief.

3.4. Quick Fixes

Op 4 oktober 2017 heeft de EC plannen gepresenteerd voor de eerste stappen naar een definitief btw-systeem; de Snelle Oplossingen ofwel de *Quick Fixes*.⁷⁶ Het betreft vier aanpassingen aan het btw-heffingssysteem en vormen tijdelijke oplossingen voor de problematiek in het btw-systeem dat destijds van toepassing was.⁷⁷, welke op zichzelf ook al van tijdelijke aard moest zijn. Het doel van de Quick Fixes is om het btw-systeem te vereenvoudigen en fraudebestendiger te maken.⁷⁸ Van de vier wijzigingen ga ik de drie essentieelste voor deze masterscriptie uiteenzetten.

De eerste twee Quick Fixes voegen twee additionele voorwaarden toe aan de toepassing van het nultarief bij intracommunautaire leveringen. Zoals in de paragraaf 3.3.1 uitgewerkt heeft het HvJ geoordeeld dat de verstrekking van het btw-nummer van de afnemer geen materiële eis is. De eerste Quick Fix brengt hier verandering in. Voortaan hoort een ondernemer het btw-nummer van de afnemer te kunnen opnemen op de te reiken factuur. Er is een herstelmogelijkheid ingesteld voor de gevallen wanneer een afnemer zich in een btw-registratieproces bevindt of niet tijdig diens buitenlandse btw-nummer heeft verstrekt.⁷⁹ De HR heeft hierbij geoordeeld dat ondernemers niet het nultarief mogen worden geweigerd op het enkele feit dat het btw-nummer van de afnemer is afgegeven door een andere lidstaat dan die van aankomst van de goederen.⁸⁰

⁷⁵ Havermans & Tetteroo 2018, p.3.

⁷⁶ COM(2016) 148 final.

⁷⁷ Merx 2020, p.1.

⁷⁸ Van Osch 2019, p.1.

⁷⁹ Toelichting over de btw-wijzigingen in de EU met betrekking tot de regeling inzake voorraad op afroep, ketentransacties en de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen van goederen ("snelle oplossingen van 2020"), p. 66.

⁸⁰ Hoge Raad 26 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:456.

Daarnaast moet de ondernemer een juiste opgaaf intracommunautaire prestatie (hierna: “opgaaf ICP”) kunnen indienen. Dit is een extra maatregel in de bestrijding van btw-fraude. Doordat zowel de ICL als de ICV wordt opgenomen door de desbetreffende ondernemer in diens opgaaf ICP, kunnen de leveringen met elkaar gekoppeld worden. Naast het verstrekken van het btw-nummer van de afnemer, zijn er momenteel per lidstaat meerdere bewijsmiddelen om aan te tonen dat goederen daadwerkelijk het grondgebied van een lidstaat hebben verlaten. De tweede Quick Fix harmoniseert deze middelen aan de hand van een bewijsvermoeden in art. 45bis Btw-uitvoeringsverordening en hoeven dus niet te worden geïmplementeerd in de nationale wetgeving van de lidstaten. Er wordt aan dit bewijsvermoeden voldaan als ofwel de leverancier aangeeft dat de goederen door of voor zijn rekening zijn verzonden of vervoerd, dan wel een afhaalverklaring heeft van de afnemer én de verkoper minimaal twee onafhankelijke, niet-tegenstrijdige bewijsstukken heeft voor het transport van goederen. Deze bewijsstukken mogen bestaan uit twee onafhankelijke vervoersdocumenten (categorie A) of één vervoersdocument samen met een verzekeringsovereenkomst betreffende vervoer, een bankdocument voor het vervoer, een notariële ontvangstbevestiging of een ontvangstbewijs van een in een andere lidstaat gevestigde entrepouhouder (categorie B).⁸¹ Ingeval de vervoersdocumenten niet kwalificeren als onafhankelijk, is er beleid in Nederland dat het vervoer naar een andere lidstaat kan worden aangetoond aan de hand van boeken en bescheiden.⁸²

De derde, en tevens laatste Quick Fix die binnen deze masterscriptie wordt besproken, ziet op ketentransacties. Zoals in de vorige paragraaf is besproken, is het moment dat de beschikkingsmacht overgaat op de eindafnemer bepalend voor de toerekening van het intracommunautair vervoer als partij B verantwoordelijk is voor het vervoer of de verzending. In de praktijk zorgde dit voor veel onzekerheid en fouten van ondernemers aangezien partij A niet altijd kan bewust is wanneer de beschikkingsmacht overgaat op de afnemer van partij B. Door de Quick Fix wordt sinds 2020 het vervoer altijd toegerekend aan de levering aan de tussenhandelaar. Dit is alleen anders ingeval de tussenhandelaar het btw-nummer verstrekt van de lidstaat van vertrek aan leverancier A. Dan wordt het vervoer gealloceerd aan de levering dóór de tussenhandelaar.⁸³ Deze denkwijze werkt ook door voor de toepassing van de vereenvoudigde ABC-transactie. De Quick Fix heeft dus alleen effect op de btw-behandeling van ketentransacties indien de tussenhandelaar het vervoer regelt. In het geval van een ABC-transactie kan enkel partij B kwalificeren als de tussenhandelaar. Ketentransacties kunnen echter ook uit vijf schakels of meer bestaan. In dat geval is het van belang om de identiteit van de tussenhandelaar vast te stellen. De tussenhandelaar is de partij, niet zijnde de eerste of laatste schakel, die ofwel zelf de goederen vervoert of verzendt, ofwel voor zijn rekening laat vervoeren of verzenden door een derde. Volgens A-G Kokott is dit de belastingplichtige die het economisch risico van de goederen draagt tijdens het

⁸¹ Duinker & Dijkstra 2019, p.2 en Heezen & Merckx 2021, p.1.

⁸² Staatssecretaris van Financiën 2021, p. 6 en art. 12 Uitvoeringsbesluit bij de Wet op de omzetbelasting 1968.

⁸³ Van Osch 2019, p.2.

transport.⁸⁴ De memorie van toelichting van de EC stelt echter dat dit zou leiden tot praktische problemen ingeval de afgesproken Incoterms op bepaalde punten gedeeld risico bepalen voor het onopzettelijk verlies van goederen tijdens transport. Hierdoor zou volgens de EC gekeken moeten worden naar de contractuele relaties met de vervoerder.⁸⁵ Er bestaat dus de mogelijkheid dat lidstaten de tussenpersoon op verschillende wijzen identificeren, wat in de praktijk kan leiden tot complicaties. Als er sprake is van de ketentransactie ABCDE waarbij C zelf het transport organiseert en hierbij het btw-nummer van de lidstaat van vertrek verstrekt aan partij A, vormt transactie C-D de intracommunautaire levering. Transacties A-B en B-C vormen hierbij lokale leveringen zonder vervoer in de lidstaat van vertrek en D-E een lokale levering in de lidstaat van bestemming. De Quick Fixes hebben volgens de Staatssecretaris van Financiën geen invloed op de werking van de vereenvoudigde ABC-levering. Dit komt voort uit het feit dat de vereenvoudigde ABC-regeling geen invloed heeft op de toerekening van de intracommunautaire transactie. Ze streven hierdoor een ander doel na. Als gevolg kan zowel de Quick Fix voor ketentransacties worden toegepast als de vereenvoudigde ABC-regeling.⁸⁶

In het volgende hoofdstuk wordt het huidige btw-systeem onder de loep genomen om te zien of en welke problemen de Quick (gedeeltelijk) hebben opgelost en welke problematiek nog gevonden kan worden.

3.5. Tussentijdse conclusie

In dit hoofdstuk is bepaald dat een natuurlijk- of (publiek)rechtspersoon een ondernemer vormt voor de btw ingeval deze zelfstandig en duurzaam een economische activiteit verricht. Het leveren en intracommunautair verwerven van een goed vormen hierbij een belastbare prestatie waarvoor de ondernemer zich dient te registreren in de heffingsgerechtigde lidstaat. In beginsel is dat de lidstaat waar het vervoer of het transport van de goederen aanvangt. Ten tijde van de afschaffing van de fiscale grenzen binnen de EU in 1993, is hier verandering in gekomen voor grensoverschrijdende transacties tussen btw-ondernemers. De tijdelijke oplossing voor deze transactie is een splitsing naar een intracommunautaire levering tegen het nultarief in de lidstaat van vertrek door de leverancier, met een intracommunautaire verwerving tegen het lokale tarief van de lidstaat van bestemming door de afnemer. Voor ketentransacties is hierbij bepaald dat het intracommunautaire vervoer aan slechts één transactie kan worden gekoppeld. Sinds 2020 zijn de Quick Fixes geïmplementeerd die de btw-behandeling van ketentransacties hebben vereenvoudigd en additionele voorwaarden hebben gegeven voor toepassing van het nultarief bij intracommunautaire leveringen in de strijd tegen btw-fraude.

⁸⁴ Conclusie Advocaat-Generaal Kokott 3 oktober 2019, ECLI:EU:C:2019:834 (*Herst*).

⁸⁵ Toelichting over de btw-wijzigingen in de EU met betrekking tot de regeling inzake voorraad op afroep, ketentransacties en de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen van goederen ("snelle oplossingen van 2020"), p. 48.

⁸⁶ Staatssecretaris van Financiën 2021, p. 5.

4. Problematiek binnen het huidige btw-heffingssysteem van de EU

Voorstellen tot wijziging van Unierechtelijke wetsbepalingen geven over het algemeen blijk van gaten en/of obstakels in de werking van het huidige heffingssysteem. Gezien de intentie en de snelheid waarmee de tijdelijke regelgeving voor de intracommunautaire leveringen is opgezet en uitgevoerd, zijn onvolkomenheden voorzienbaar. Met de introductie van de Quick Fixes is een eerste stap gezet om deze problematiek te verhelpen. In dit hoofdstuk ga ik de praktische problematiek onderzoeken die de afgelopen jaren in de praktijk zijn opgekomen. Hier ga ik de invloed van de Quick Fixes bij betrekken. Allereerst wordt er gekeken naar de problematiek binnen de intracommunautaire prestaties om vervolgens over te gaan op het onderwerp btw-fraude en de problematiek omtrent het neutraliteitsbeginsel van het huidige Europese btw-stelsel. Overige problematiek wordt niet besproken gezien de reikwijdte van het onderwerp van deze scriptie.

4.1. Intracommunautaire transacties

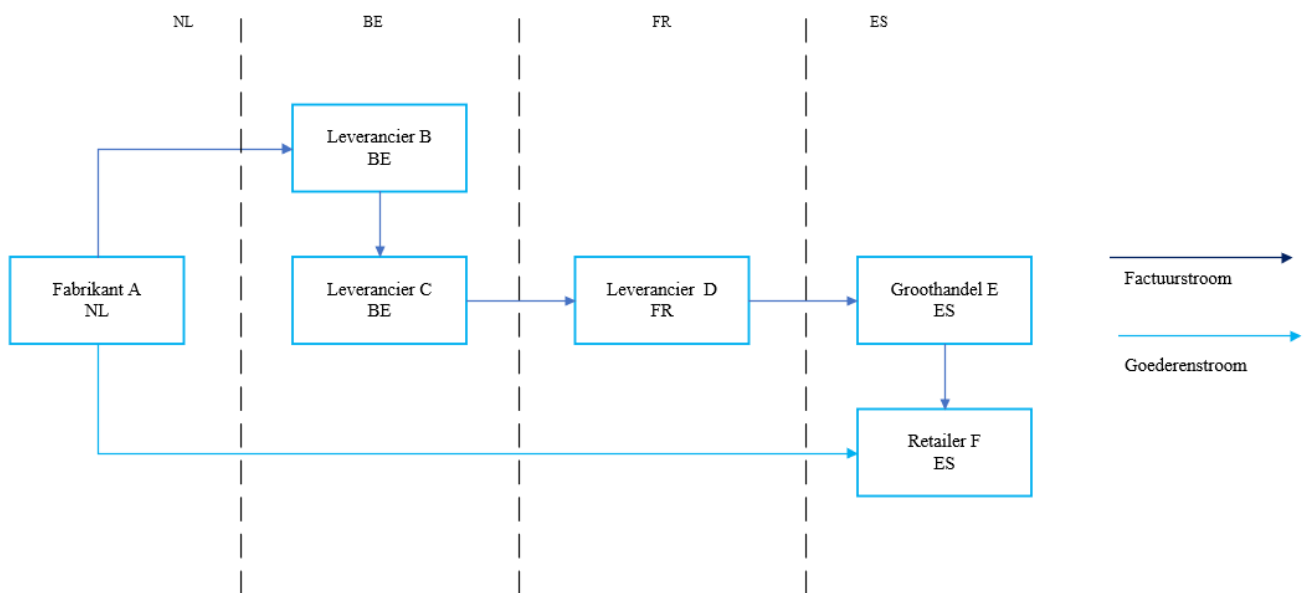
Binnen het huidige btw-stelsel veroorzaakt een intracommunautaire prestaties twee belaste behandelingen die elk belastbaar zijn in een andere lidstaat. Hiermee worden grensoverschrijdende transacties voor de btw dus anders behandeld dan binnenlandse leveringen. De leverancier verricht een belastbare intracommunautaire levering in de lidstaat van vertrek van goederen terwijl de verkrijger een belastbare intracommunautaire verwerving verricht in de lidstaat van aankomst. Dit leidt onder normale omstandigheden niet tot dubbele belastingheffing aangezien het nultarief dient te worden toegepast als aan alle materiële en formele eisen is voldaan. In mijn opinie komen er echter te veel nalevingskosten te liggen op de schouders van de ondernemers. Door het heersende wantrouwen tussen de lidstaten is in 1993 besloten om het systeem met clearing, zoals uitgewerkt in paragraaf 3.3, uit te sluiten.⁸⁷ Dit wantrouwen was gerechtvaardigd ten tijde van de opkomst van digitalisering waarbij gegevens omtrent grensoverschrijdende transacties niet snel en eenvoudig gedeeld konden worden tussen belastingautoriteiten. Met de hedendaagse technologische middelen is echter een systeem te ontwerpen waarbij alle belastingautoriteiten van de EU-lidstaten gehouden worden aan de wederzijdse betalingsplicht. Door dit wantrouwen dienen ondernemers nu het btw-nummer weer te geven op de verkoopfactuur, een periodieke opgave ICP in te dienen en twee onafhankelijke documenten als vervoersbewijs te leveren. Al deze vereisten resulteren in een markt waar de nalevingskosten voor internationaal handelende ondernemingen gemiddeld 11% hoger uitvallen dan voor bedrijven die zich op de nationale markt richten.⁸⁸ De concurrentiepositie van met name kleine en middelgrote bedrijven komt hieronder te lijden.⁸⁹ Dit zijn bijkomende pijnpunten binnen het overkoepelende probleem; het behandelen van één enkele handeling als twee belastbare feiten.

⁸⁷ Middelburg e.a. 2019, p.3.

⁸⁸ COM(2017) 566 final, p.3.

⁸⁹ COM(2016) 148, p.3.

In de ketentransacties is deze problematiek ook zichtbaar. De Quick Fix met betrekking tot de ketentransacties heeft het meest significante discussiepunt verholpen; in welke schakel vindt de intracommunautaire transactie plaats? De hoofdregel is dat het intracommunautaire vervoer wordt toegerekend aan de levering aan de tussenhandelaar, tenzij deze een btw-nummer van de lidstaat van vertrek verstrekt.⁹⁰ De conclusie moet echter getrokken worden dat de Quick Fix voornamelijk een positief effect heeft op schakels van drie partijen omdat in die situatie wordt gewaarborgd dat er geen additionele registratieplicht ontstaat voor de betrokken partijen.⁹¹ Om te laten zien dat dit anders kan zijn bij ketens met meer dan drie schakels, heb ik de volgende situatie schematisch uitgewerkt:



Figuur 4: schematisch weergave van een ketentransacties met meer dan drie ondernemers, gevestigd in meer dan drie lidstaten.

Bron: zelf gemaakt

In deze situatie vindt er een levering van goederen plaats tussen ondernemers A tot en met F. Deze ondernemers zijn gevestigd in vier verschillende lidstaten maar de goederen worden in één keer vervoerd van Fabrikant A in Nederland naar Retailer F in Spanje. Leverancier D kwalificeert als tussenpersoon gezien de contractuele relatie met de transporteur.

Indien D het btw-identificatienummer van een andere lidstaat dan Nederland verstrekt aan Leverancier C, is de hoofdregel van toepassing.⁹² Geacht wordt dat de levering aan de tussenhandelaar – transactie C-D – de intracommunautaire transactie is. Als gevolg krijgt een partij C een registratieplicht in Nederland om de intracommunautaire levering aan te geven en partij D een registratieplicht in Spanje om de intracommunautaire verwerving aan te geven. Dit terwijl Leverancier D nimmer de goederen

⁹⁰ Van Osch 2019, p.2.

⁹¹ Sanders & Ahmed 2020, p.3.

⁹² Duinker & Dijkstra 2019, p.3.

fysiek verwerft in de lidstaat van bestemming. Alle bijkomende administratieve verplichtingen moeten hierbij in aanmerking genomen worden. Dit vormt een in mijn opinie een overbodige registratieplicht voor partijen C en D in het geval dat er geen andere belaste activiteiten worden verricht in die lidstaten. Deze hindernis is gedeeltelijk op te lossen door Leverancier D te laten registreren in de lidstaat van vertrek; Nederland. De intracommunautaire prestatie wordt toegerekend aan transactie D-E waardoor partij E een intracommunautaire verwerving moet aangeven in de lidstaat van bestemming. Dit levert geen extra registratieverplichting op aangezien Groothandel E hoogstwaarschijnlijk is geïdentificeerd is voor btw-doeleinden in de lidstaat van vestiging. De extra registratieplicht voor Leverancier D blijft echter overeind. De administratieve verplichtingen zijn dus afhankelijk van de identiteit van de tussenpersoon en diens actieve btw-registraties in de EU. Dit is in mijn optiek niet wenselijk aangezien ondernemers op fiscaal gebied beperkt worden in hun bedrijfseconomische keuzes.⁹³

De extra registratieverplichtingen en bijbehorende administratieve lasten vormen echter niet de meest significantste horde van het huidige btw-systeem met betrekking tot intracommunautaire prestaties; btw-fraude. Dit onderwerp wordt in de volgende paragraaf uitgekristalliseerd.

4.2. Btw-fraude

In de volksmond wordt er vaak gesproken over fraude wanneer een partij te weinig belasting betaalt. In zekere zin is dit correct, maar het klopt niet in alle gevallen. Er dient een onderscheid gemaakt te worden tussen belastingontwijking enerzijds en belastingontduiking anderzijds. Het ontwijken van belasting is het gebruiken van fiscale regelingen in de wet om op een legale wijze minder belasting verschuldigd te zijn. Ondanks het feit dat er juridisch gezien geen misdaad wordt gepleegd, wordt het ontwijken van belasting in de hedendaagse maatschappij als immoreel gedrag van ondernemingen gezien.⁹⁴ Het plegen van belastingontduiking vormt echter wel een strafrechtelijk misdrijf doordat een partij hier buiten de spelregels van de wet handelt en hierdoor niet voldoet aan de wettelijke, fiscale verplichtingen. Als voor deze niet-nakoming een boete op kan worden gelegd of strafvervolging kan volgen, is er sprake van een fraudeleuze belastingplichtige.⁹⁵

Btw-fraude is een significante factor in het verlies aan btw-inkomsten binnen de EU; de jaarlijkse *VAT Gap*. Dit geeft het bedrag aan dat jaarlijks wordt misgelopen door de EU-lidstaten door toedoen van fraude, inadequate heffingssystemen, vrijstellingen, belastingontwijking en faillissementen.⁹⁶ In 2020 heeft de EC een rapport gepubliceerd die de Europese VAT Gap voor 2018 schat op ongeveer EUR 140 miljard. Dit komt neer op een verlies aan btw-inkomsten van elf procent.⁹⁷ Graag refereer ik naar bijlage I voor een overzicht van de VAT Gap per lidstaat voor de jaren 2017 en 2018, zoals gerapporteerd door

⁹³ Pieterse 2013, p.4.

⁹⁴ Gunn 2020, p. 10.

⁹⁵ Demandt e.a. 2020, p.1.

⁹⁶ Rapport Europese Commissie 2020, p. 11.

⁹⁷ Rapport Europese Commissie 2020, p. 21.

de EC. Gelet moet worden op het feit dat dit slechts een schatting is van de Europese Commissie. In mijn opinie kan dit bedrag in werkelijkheid vele malen hoger liggen, gezien het feit dat de belastingautoriteiten niet alle informatie bezitten omtrent alle vormen en omvang van btw-fraude die momenteel worden toegepast. Hierdoor worden veel frauduleuze ondernemingen niet of te laat ontdekt en blijft bestraffing uit.

Er zijn verscheidende manieren te bedenken waarop een bedrijf kan frauderen. De traditionele wijze is het verzwijgen van omzet. Hierbij wordt een gedeelte van de verkopen van een ondernemer niet geboekt in de bedrijfsadministratie en niet gerapporteerd in de aangifte. Ten einde onder de radar te blijven van de Belastingdienst, wordt dat gedeelte van de inkoop ook niet geboekt. De ondernemer heeft hierdoor een kleiner aftrekrecht maar draagt de bij de afnemer in rekening gebrachte btw niet af.⁹⁸ De btw over de winst vormt hierdoor een appeltje voor de dorst in de liquide middelen van de fraudeleuze ondernemer.

Een andere vorm van fraude is het oprichten van een onderneming met teruggaaf van niet-betaalde btw als hoofddoel.⁹⁹ Door middel van registratie voor btw-doeleinden wordt gekwalificeerd voor ondernemerschap en dient de onderneming periodiek aangifte te doen. Indien de betaalde voorbelasting voor de ondernemer hoger is dan de btw-last, is er recht op teruggaaf van btw. Door valse inkoopfacturen te fabriceren, hebben ondernemingen forse bedragen aan btw weten terug te vragen van de belastingautoriteiten binnen de EU. Sinds dit trucje onder het licht is gekomen zijn belastingautoriteiten voorzichtiger met startende ondernemingen die aangiften indienen met hoge bedragen aan btw-teruggaaf. Door een verzoek tot informatie en het toezenden van kopieën van de inkoopfacturen, wordt getracht deze vorm van btw-fraude te smoren.

Een ondernemer hoeft echter niet valse inkoopfacturen op te stellen of een gedeelte van de geïnde btw achterwege te laten bij de btw-aangifte om btw-fraude te plegen. Ondernemers zijn verplicht periodiek aangifte te doen voor de omzetbelasting. In Nederland is de algemene norm om elk kwartaal een plicht te hebben om btw-aangifte te doen. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden kan dit wijzigen tot per maand of per jaar. Op verzoek kunnen vennootschappen onder firma die per jaar minder dan EUR 1.883 aan btw verschuldigd zijn, verzoeken tot jaaraangifte voor de omzetbelasting. Btw-heffing en de daarbij horende voorbelasting dient toegerekend te worden aan het correcte tijdvak. In het algemeen wordt hierbij aangehouden bij het moment dat de factuur voor de verrichte btw-prestatie is uitgereikt of uiterlijk uitgereikt had moeten worden.¹⁰⁰ Deze toerekening aan een bepaald tijdvak is hierbij dus een wettelijke verplichting van de ondernemer. Liquiditeitsvoordelen kunnen worden behaald door bewust verkoopfacturen te laat te boeken en deze verschuldigde btw als schuld op de balans te zetten.¹⁰¹ Door

⁹⁸ Vos & Huisman 1995, p.1.

⁹⁹ Vos & Huisman 1995, p.2.

¹⁰⁰ Art. 13, eerste lid, onder a Wet op de omzetbelasting 1968.

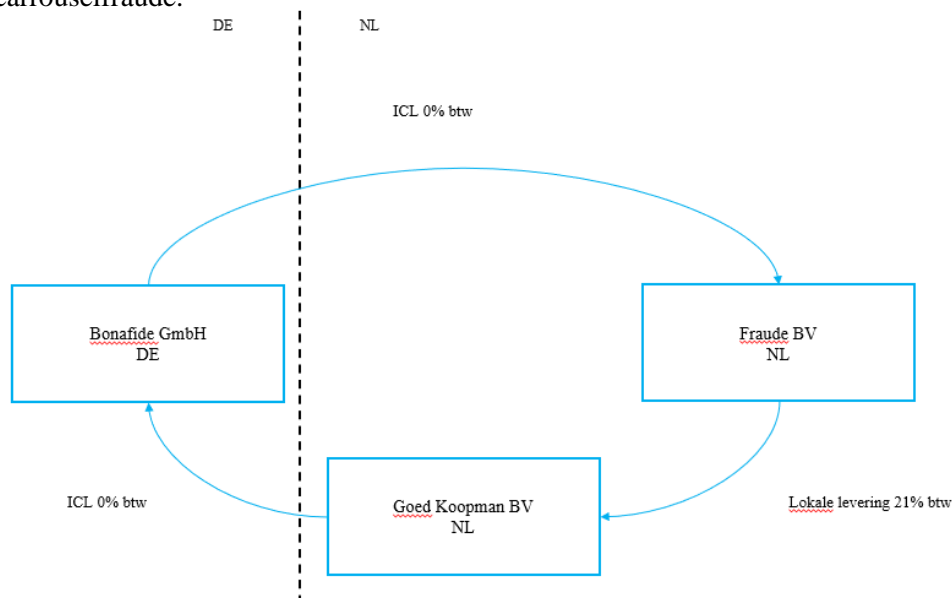
¹⁰¹ Demandt e.a. 2020, p.1.

een correctie van de aangifte of een suppletieaangifte wordt vervolgens de verschuldigde btw op een later moment afgedragen. Ondanks de uiteindelijke betaling van de btw vormt dit liquiditeitsvoordeel een strafbaar feit door opzet waardoor sprake is van btw-fraude.

De bekendste vorm van btw-fraude is echter de carrouselfraude. Deze vorm wordt uitgebreid behandeld in de volgende paragraaf.

4.3. Carrouselfraude

Carrouselfraude vormt al sinds de implementatie van de Europese omzetbelasting een struikelblok voor de EU-lidstaten en omving naar schatting EUR 50 miljard van de VAT Gap in 2019.¹⁰² In tegenstelling tot het verzwijgen van omzet waar slechts gespeeld kan worden met de winstmarge, is het bij carrouselfraude mogelijk om over de gehele omzet de btw te verduisteren. Het belastingvoordeel is namelijk te maximaliseren door goederen intracommunautair aan te schaffen waardoor de fraudeur geen btw in rekening gebracht krijgt op de goederen. Vervolgens worden de goederen lokaal B2B doorverkocht tegen het standaard btw-tarief van die lidstaat. De fraudeur geeft deze btw echter niet aan en voldoet ook niet aan de wettelijke verplichting om een intracommunautaire verwerving aan te geven in de lidstaat van verwerving. Achteraf wordt een aftrekrecht geclaimd door de laatste ondernemer in de schakel zodra de goederen worden doorverkocht.¹⁰³ Belastingautoriteiten verlenen hiermee in feite een teruggaaf van btw die nooit is geïnd. Doordat fraudeurs goederen veelal in rondjes laten draaien tussen dezelfde ondernemers is deze vorm genoemd naar de welbekende draaimolen. Ter ondersteuning kan gekeken worden naar onderstaande schematische uitwerking van een transactieketen met carrouselfraude:



Figuur 5: standaard voorbeeld van grensoverschrijdende carrouselfraude met drie ondernemers waarvan één fraudeur.

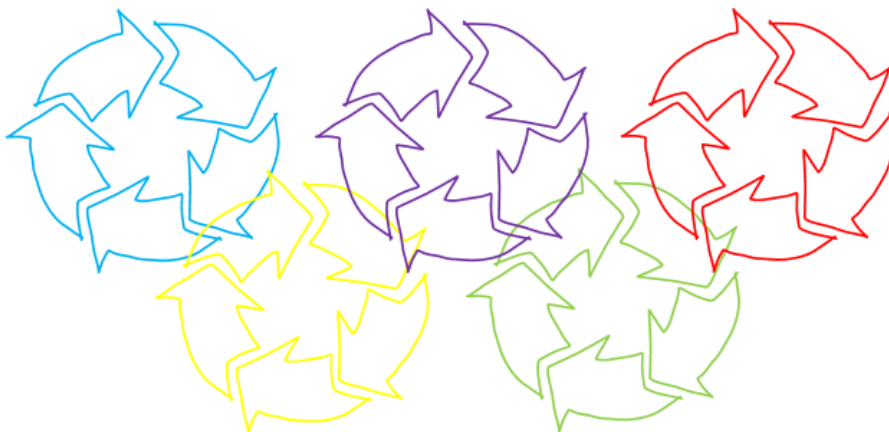
Bron: zelf gemaakt

¹⁰² Vos & de Jong 2019, p. 2 en Bakker 2003, p.1.

¹⁰³ Wolf 2010, p.1.

In dit voorbeeld koopt de in Nederland gevestigde onderneming Fraude BV goederen bij Bonafide GmbH. Op deze intracommunautaire levering is het nultarief van toepassing indien aan de overige volwaarden wordt voldaan. Zoals in de volgende paragraaf wordt besproken, is het btw-systeem hier minder fraudegevoelig voor geworden door opname van het vereiste aan beide ondernemers om de intracommunautaire prestatie op te nemen in hun opgaaf ICP. Hierdoor is de mismatch eenvoudiger herkenbaar ingeval de bijbehorende intracommunautaire verwerving niet wordt aangegeven. Als gevolg verliest Bonafide GmbH het aftrekrecht op de intracommunautaire levering. Door de 21% in rekening gebrachte btw niet aan te geven, kan Fraude BV nog steeds een significant lagere verkoopprijs vaststellen en de belasting ontduiken. Doordat er goederen zijn ontvangen en Goed Koopman BV de inkoop btw heeft betaald, ontstaat een aftrekrecht zodra de goederen weer worden doorverkocht aan partij A; Bonafide GmbH.

Als goederen steeds ronddraaien tussen dezelfde drie ondernemers, valt het relatief snel op dat er sprake is van carrouselfraude. Om hier op in te spelen, worden ondernemingen opgericht ten einde deze te laten ploffen zodra de goederen enige tijd in de carrousel zitten. Door deze liquidatie is de dader spoorloos verdwenen.¹⁰⁴ Belastingautoriteiten trachten hierom de ontdoken btw te verhalen bij de overige ondernemers in de carrousel. Deze operaties zijn niet immer succesvol aangezien de belastinginspecteur moet bewijzen dat deze ondernemers op de hoogte van deze fraude. Daarnaast zijn de technieken van fraude meegegroeid met de waakzaamheid van de belastingautoriteiten. Naast het betrekken van meer ondernemingen in de carrousel wordt ook gehandeld via meerdere, elkaar opvolgende carrousel. Hierdoor is het tijdig op te sporen van fraude een moeizaam proces, zoals te zien het volgende voorbeeld:



Figuur 6: Voorbeeld van een praktisch onmogelijk traceerbare carrouselfraude waarbij goederen in verscheidende, elkaar opvolgende carrousel worden verhandeld tussen ondernemers.

Bron: zelf gemaakt

¹⁰⁴ Maessen 2007, p.4.

Er dient nog een onderscheid gemaakt te worden tussen reële transacties en schijnhandelingen.¹⁰⁵ In de vorige voorbeelden werden er daadwerkelijk goederen geleverd tussen de betrokken ondernemers in de keten. Het is echter ook mogelijk om enkel via de factuurstroom fraude te plegen. Alle betrokken partijen weten in dit geval dat de gesloten overeenkomst voor de schijn is.¹⁰⁶ Bij transacties waar daadwerkelijk goederenverkeer plaatsvindt, weet daarentegen in het algemeen één of meerdere partijen onwetend. Het betreft veelal goederen die gering zijn qua grootte maar snel verhandelbaar en relatief duur.¹⁰⁷ Daarnaast wordt er veel gehandeld in immateriële goederen en diensten ter voorkoming van kosten voor transport of het namaken van transportdocumenten. Zo is in 2009 ontdekt dat er veel fraude werd gepleegd bij het via elektronische beurzen verhandelde emissierechten.¹⁰⁸

De Europese Commissie en de lidstaten zijn al jaren druk bezig om manieren te vinden om deze vormen van carrouselfraude te bestrijden en de VAT Gap te verkleinen. In de volgende paragraaf worden de geïmplementeerde anti-misbruik bepalingen, en diens tekortkomingen, besproken.

4.3.1. Anti-misbruik maatregelen

In het geval de belastingautoriteiten kunnen bewijzen dat een partij actief belasting ontduikt worden de rechten van particulieren en ondernemers geweigerd.¹⁰⁹ Zo vervalt het aftrekrecht van voorbelasting van de ondernemer en kan een fraudeur geen beroep doen op het gemeenschapsrecht.¹¹⁰ De weigering van aftrek mag ook worden toegepast ingeval de fraude in een andere lidstaat heeft plaatsgevonden.¹¹¹ Deze maatregelen komen voort uit het oordeel dat er bij fraude niet wordt voldaan aan de materiële en formele voorwaarden van een levering of een economische activiteit.¹¹² Afhankelijk van de omvang van de gepleegde btw-fraude kunnen de daders daarnaast een gevangenisstraf opgelegd krijgen. Gezien het feit dat waarschijnlijk een kleine groep ondernemers gezamenlijk verantwoordelijk zijn voor het miljarden verlies aan btw-opbrengsten vind ik deze sancties evenredig aan de misdaad. Wie bewust en met voorbedachten rade kunstmatige constructies bedenkt om de wettelijke verplichtingen van de omzetbelasting te ontduiken, zou geen voordeel mogen ontlenen van de rechten van diezelfde belasting zodra de verduisterde btw wordt nageheven. Daarnaast heeft de Europese rekenkamer in 2015 gesteld dat het verlies aan btw-inkomsten voor 80% wordt veroorzaakt door een kleine groep ondernemers.¹¹³ Een naheffing van de btw en het opleggen van een boete is niet evenredig en voldoende

¹⁰⁵ Vos & Huisman 1995, p.2.

¹⁰⁶ Rookmaaker-Penners 2021, p.1.

¹⁰⁷ Demandt e.a. 2020, p.3.

¹⁰⁸ Wolf 2010, p.1.

¹⁰⁹ Demandt e.a. 2020, p.1.

¹¹⁰ Hof van Justitie 6 juli 2006, ECLI:EU:C:2006:446 (*Kittel*).

¹¹¹ Hof van Justitie 18 december 2014, ECLI:EU:C:2014:2455 (*Italmoda*).

¹¹² Hof van Justitie 13 maart 2014, ECLI:EU:C:2014:151 (*FIRIN*).

¹¹³ Cornielje 2019, p. 1.

afschrikwekkend aan het ontduiken van miljoenen euro's aan belasting. Een gevangenisstraf is naar mijn mening een degelijke, bijkomende sanctie.

Voor deze sancties opgelegd kunnen worden, dienen de belastingautoriteiten de daders tijdig op te kunnen sporen en voldoende documenten bezitten om een rechtszaak te winnen. De bewijslast van fraude ligt namelijk bij de belastinginspecteur. Binnen deze bewijslast wordt belang gehecht aan de rechtsbescherming van ondernemers. Het aftrekrecht op voorbelasting mag bijvoorbeeld niet worden geweigerd tot de inspecteur aan de hand van objectieve argumenten aan kan tonen dat de leverancier ofwel de op hem rustende btw-plichten niet is nagekomen, dan wel dat de leverancier wist of had moeten weten dat door handelingen te verrichten ten aanzien van een afnemer, deelname in een fraudeketen wordt bewerkstelligd.¹¹⁴ Bij dit laatste moet de inspecteur ook aantonen dat de leverancier niet alle redelijke maatregelen heeft getroffen om betrekking in fraude te voorkomen en hiermee dus geen zorgvuldig marktdeelnemer is.¹¹⁵

Tegelijkertijd moeten er manieren gevonden worden om de bestaande btw-fraude te bestrijden en toekomstige vormen van fraude te voorkomen. Ten tijde van de ontdekking van de btw-fraude die werd gepleegd met emissierechten, zoals in de vorige paragraaf behandeld, hebben verscheidende lidstaten maatregelen genomen. Zo introduceerde Frankrijk een vrijstelling voor de lokale verkoop van emissierechten en kwam Nederland met een verleggingsregeling.¹¹⁶ Voor deze verlegging is gebruik gemaakt van het "*Quick Reaction Mechanism*". Dit mechanisme stelt lidstaten in staat om op verzoek de afnemer aan te wijzen als belastingplichtige ondernemer voor de btw-transactie ingeval van snel opkomende fraude. Dit ontmoedigt fraudeurs aangezien een vrijstelling de aftrek van voorbelasting belemmert en een verlegging van de belastingplicht naar de afnemer betekent dat de fraudeur niet langer btw in rekening kan brengen aan de afnemer om deze vervolgens in eigen zak te steken. Deze maatregelen waren ten tijde van de ontdekking van de fraude officieel niet mogelijk onder de Btw-richtlijn. Ondertussen geeft art. 199 bis Btw-richtlijn een limitatieve lijst aan leveringen van goederen en diensten waartoe lidstaten de mogelijkheid hebben de verleggingsregeling verplicht te stellen. Het betreffen transacties die veelal zijn toegespitst op het fraudeleuze handelscircuit zoals emissierechten, mobiele telefoons, levering van aardgas en elektriciteit, telecommunicatiediensten en laptops. Voor deze specifieke transacties zijn er dus al gerichte anti-misbruikbepalingen geïmplementeerd in de nationale omzetbelastingen van de EU-lidstaten. Er zal echter altijd gezocht worden naar nieuwe, lucratieve transacties om te profiteren van btw-voordeel. Daarom moeten er naar verdere, preventieve maatregelen gezocht worden om de huidige en toekomstige vormen van fraude te ontmoedigen en te voorkomen.

¹¹⁴ Hoge Raad 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:51.

¹¹⁵ Hof van Justitie 6 september 2012, ECLI:EU:C:2012:547 (*Mecsek-Gabona*).

¹¹⁶ Staatssecretaris van Financiën, 'Besluit van 18 december tot wijziging van de Algemene douanewet, enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van de belastingen en enige andere besluiten', Staatsblad Nr. 516, 2019.

De eerste stappen zijn hiermee gezet door de introductie van de Quick Fixes, zoals verheldert in paragraaf 3.4. Een van deze snelle oplossingen is de verplichting aan ondernemers om het btw-identificatienummer van hun belastingplichtige afnemers correct te verwerken in het ERP-systeem. Deze btw-nummers dienen vervolgens opgenomen worden op de verkoopfactuur en in de opgaaf ICP. De verwachting van de belastingautoriteiten bestaat de verwachting dat ondernemers de verkregen btw-nummers van hun afnemers controleren in het *VAT Information Exchange System* (hierna: “VIES”). De VIES database beschermt bonafide ondernemers tegen het ongewild betrokken raken bij carouselfraude.¹¹⁷ Toepassing van het nultarief op de intracommunautaire levering dient geweigerd te worden indien de ondernemer geen btw-nummer van de afnemer en/of twee onafhankelijke documenten ter bewijs van transport kan verschaffen.¹¹⁸ Dit leidt tot economische dubbele heffing aangezien de verkrijgende ondernemer nog steeds verplicht is een belaste intracommunautaire verwerving aan te geven en deze op te nemen in het Opgaaf ICP. Voor de toepassing van het nultarief, en bijbehorend aftrekrecht, is het echter niet verplicht dat de verkrijgende ondernemer de verwerving ook daadwerkelijk opneemt in het register. Mijns inziens een logische beslissing aangezien het een van de doelen van het definitieve btw-stelsel is om de administratieve lasten van ondernemers te verlichten. Daarnaast is het ook niet evenredig om aan een zorgvuldig ondernemer te vereisen om te controleren of een andere ondernemer voldoet aan de wettelijke verplichtingen. De HR heeft dit bevestigd in een recent arrest betreffende een ondernemer die actief is in de verkoop van mobiele telefoons. Het enkele feit dat wordt deelgenomen op een fraudegevoelige markt, is niet toereikend om vast te stellen dat een ondernemer onoplettend heeft gehandeld, aldus de HR.¹¹⁹ Hierdoor vormen de intracommunautaire transacties nog een struikelblok in het huidige btw-systeem.

Indien optimaal gebruikt door de lidstaten, kan de opgaaf ICP hier een degelijke oplossing voor bieden. Afhankelijk van de omvang van de intracommunautaire transacties, dient een ondernemer maandelijks of per kalenderkwartaal een opgaaf ICP in te dienen in het elektronische portaal van de belastingautoriteiten van de betrokken lidstaat.¹²⁰ Doordat zowel de intracommunautaire levering als de verwerving opgenomen moet worden, kunnen in beginsel alle mismatches opgespoord kunnen worden. Elke lidstaat moet echter voldoende mankracht en interne motivatie hebben om de rapportages te controleren op eventuele mismatches. Daarnaast is het mogelijk dat de frauderende onderneming al is geploft voor de systematische mismatches worden ontdekt. Als laatste redmiddel trachten belastingautoriteiten deze btw na te heffen bij de overige betrokken partijen in de leveringsketen.

De Nederlandse invorderingswet heeft dit redmiddel formeel opgenomen in art. 42c. De ontvanger van een levering van een goed of dienst kan hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld voor de btw als deze

¹¹⁷ Mobach 2021, p.3.

¹¹⁸ Art. 45 bis, eerste lid, onder a Btw-uitvoeringsverordening 282/2011.

¹¹⁹ Hoge Raad 26 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:456.

¹²⁰ Merckx & van Haaren 2017, p. 95.

partij wist of had moeten weten dat de verschuldigde belasting niet of niet volledig is aangegeven. Dezelfde voorwaarden zijn dus van toepassing voor de vaststelling van fraude ten aanzien van leveranciers en afnemers. Voor de belastingautoriteiten betekent dit echter een zware belemmering aangezien de bewijslast dat een afnemer wist of had moeten weten dat er sprake was van fraude, bij de inspecteur ligt¹²¹. Boven op het feit dat de belastingautoriteiten in een dergelijk geval niet de verduisterde btw kunnen naheffen bij de afnemer, mag deze afnemer ook niet het recht op aftrek worden geweigerd.¹²² Het is aan de nationale rechter om te bepalen of een belastingplichtige hoofdelijk aansprakelijk gesteld kan worden aan fraude aangezien het HvJ niet bevoegd is de feitelijke omstandigheden van een zaak te beoordelen.¹²³ De Nederlandse HR heeft hier een driestappenplan aan gekoppeld. Ten eerste dient de inspecteur vast te stellen hoe de leveringsketen was ingericht en welke plaats de belanghebbende hierbinnen innam. Vervolgens dient de inspecteur te beargumenteren wat de aard van de fraude was en in welke schakel(s) deze heeft plaatsgevonden. Tot slot moet aangetoond worden op welke grond de belanghebbende wist of had moeten weten van de fraude.¹²⁴

Het HvJ heeft echter geen algemene gedragsregels opgesteld voor het vereiste “wist of had moeten weten”. Enkel dat de desbetreffende ondernemer alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verwacht om ervoor te zorgen dat verrichte transacties geen onderdeel vormen van fraudeketen. Dit zorgvuldigheidsvereiste is toepasbaar op elke vorm van fraude; niet enkel bij carrouselfraude.¹²⁵ Een voorbeeld is hierbij het controleren van het verkregen btw-nummer van diens leveranciers en afnemers in de VIES databank van de EC. Mijns inziens is deze reddingsboei van de HvJ gerechtvaardigd aangezien een zorgvuldig koopman niet de dupe mag worden van het fraudeleus handelen van een ander. Dit gevoel wordt versterkt als gekeken naar de complicititeit van de tegenwoordige transactieketens. Gezien de privacy van handelpartijen is het voor partij F in de keten soms al onmogelijk om te achterhalen wie partij A is, laat staan om te overzien of diens wettelijke verplichtingen worden nagekomen. Volgens het HvJ is het ook niet toegestaan dat de inspecteur de eigen controletaken doorschuift aan de belastingplichtige.¹²⁶ Het is daarom niet in lijn met het evenredigheidsbeginsel om een zorgvuldig koopman voor dergelijke fraude te laten optreden. De subjectieve criteria zoals “redelijkerwijs” geven wellicht echter niet genoeg zekerheid voor de afnemer.¹²⁷ Het is namelijk niet duidelijk wanneer een ondernemer al het redelijke heeft gedaan om niet betrokken te raken bij fraude. Het HvJ heeft hier bewust geen harde grenzen aan gesteld aangezien in elke zaak naar de feiten en omstandigheden moet worden gekeken. Zoals Lambregts in een artikel heeft gesteld zijn er twee toetsen

¹²¹ Hof van Justitie 21 juni 2012, ECLI:EU:C:2012:373 (*Mahagében en Dávid*) en Hof van Justitie 12 januari 2006, ECLI:EU:C:2006:16 (*Optigen*).

¹²² Wolf 2010, p.2.

¹²³ Jeronimus & Vos 2019, p.2.

¹²⁴ Lambregts 2021, p.3.

¹²⁵ Hof van Justitie 6 juli 2006, ECLI:EU:C:2006:446 (*Kittel*).

¹²⁶ Hof van Justitie 21 juni 2012, ECLI:EU:C:2012:373 (*Mahagében en Dávid*).

¹²⁷ Vroon 2007, p.3.

om te kijken of er sprake is van een oplettend koopman; een minimale toets en een extensieve toets. De minimale toets omvat het nagaan of de belanghebbende heeft voldaan aan alle formele vereisten van verlangde btw-recht. De extensieve toets betreft een plicht tot onderzoek, relatief aan de signalen van fraude in een leveringsproces.¹²⁸ Ingeval van meerdere signalen van fraude, dient een ondernemer meer onderzoek te verrichten naar de betrouwbaarheid van de transacties. Voorbeelden van aanwijzingen van fraude zijn waarschuwingen van de Belastingdienst, grote betalingen in contant geld, betrekking in een leveringsketen waarin een prijsval plaatsvindt en het in korte tijd verdwijnen van handelsrelaties die worden opgevolgd door nieuwe entiteiten met dezelfde individuen.¹²⁹ Daarnaast dient de ondernemer te controleren of de afnemer staat ingeschreven in het lokale handelsregister van de lidstaat van vestiging, onderzoek doen naar de geschiedenis van de onderneming, en de geldigheid controleren van het verkregen btw-nummer, adres, papieren en facturen van de afnemer.¹³⁰ Van belang is dat deze signalen slechts kwalificeren als indicatoren van btw-fraude. Ondernemers kunnen zich daarom niet beroepen op het vertrouwensbeginsel na het verrichten van een onderzoek naar de bovenstaande fraude-indicatoren. Aan de andere kant, zoals hierboven beschreven, kan onzorgvuldigheid niet enkel op basis van bovenstaande indicatoren worden bewezen.

Fraude vormt een significante factor in de VAT Gap van het huidige EU btw-stelsel en er moeten manieren gevonden worden om deze fraude te voorkomen. Belastingautoriteiten lopen achter de feiten aan waardoor fraude niet voorkomen wordt, maar enkel kan worden opgespoord. Dit gebeurt echter niet altijd tijdig waardoor er verhaald probeert te worden op de andere leveranciers in de transactieketen. De bewijslast die hierbij komt kijken, vormt hierbij een uitputtende zaak. Deze bewijslast wordt verzaamd doordat er per handeling moet worden beoordeeld of een ondernemer wist of behoorde te weten dat er sprake was van fraude.¹³¹ Daarnaast vormt de reddingsboei voor bonafide ondernemers geen algehele rechtszekerheid door het gebruik van subjectieve termen van het HvJ. Het definitieve btw-stelsel dient te voorzien in de voorkoming van carrouselfraude zodat dergelijke problematiek wordt opgelost.

4.4. Tussentijdse conclusie

Dit hoofdstuk heeft aangetoond dat het huidige btw-stelsel in de praktijk veel mankementen laat zien. Allereerst wordt geacht dat een enkele grensoverschrijdende handeling bestaat uit twee belastbare activiteiten; een ICL en ICV. Ondanks de Quick Fixes is het daarnaast nog lastig om de praktijk op de juiste manier de ABC-regeling toe te passen. Vooral in ketens met meer dan drie partijen en lidstaten, ontstaan er situaties waarin de voorgenomen verlichting van administratieve lasten niet kunnen worden gewaarborgd. Afhankelijk van de tussenpersoon, kunnen ondernemers een aangifteplicht krijgen voor

¹²⁸ Lambregts 2021, p.2.

¹²⁹ Bosch 2021, p. 1.

¹³⁰ De Jong 2021, p. 1.

¹³¹ Hoge Raad 18 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:442, m. nt. D.B. Bijl.

de levering of verwerving van goederen die nooit daadwerkelijk in hun economische eigendom zijn geweest. De aanmerkelijk grootste valkuil is echter de btw-fraude die jaarlijks binnen de EU wordt geschat op EUR 50 miljard. Een significantste rol wordt hierbij ingenomen door de grensoverschrijdende carrouselfraude. De verduisterde btw is geregeld niet na te heffen bij de frauduleuze ondernemingen doordat deze is geploft ten tijde van de opsporing. Door de beschermende maatregelen van het HvJ is het ook niet makkelijk om de btw-kosten te verhalen bij de overige ondernemers in de keten. Hierdoor dient de btw-fraude te worden voorkomen. In 2020 hebben de lidstaten de Quick Fixes geïmplementeerd in de nationale wetgeving. Drie van deze snelle oplossingen zien op het bewijs van een grensoverschrijdend transport; de opgaaf ICP, het bezit van een btw-identificatienummer van de afnemer en de verplichting tot het verstrekken van twee onafhankelijke documenten waarmee kan worden aangetoond dat de goederen de lidstaat van vertrek daadwerkelijk hebben verlaten. Desalniettemin is het te vroeg om te stellen dat deze maatregelen echt voorzien in de preventie van carrouselfraude. Daarnaast vormen de additionele administratieve verplichtingen een zware last voor ondernemers. Gezien slechts een kleine groep ondernemers een actieve rol speelt in de carrouselfraude zijn deze maatregelen niet wenselijk. Er dient hierom een andere manier gevonden te worden om de carrouselfraude te voorkomen.

5. Het definitieve btw-stelsel

Sinds de implementatie van het tijdelijke btw-systeem ten tijde van de afschaffing van de fiscale grenzen in 1993, worden er geregeld voorstellen ingediend voor een definitief btw-stelsel binnen de EU. Zo heeft de Commissie in 1996 een voorstel ingediend genaamd “*Een gemeenschappelijk BTW-stelsel – Een programma voor de interne markt*”¹³². Dit voorstel spreekt al over het verlichten van de verplichtingen van ondernemers door te stellen dat een intracommunautaire handeling niet tot meer verplichtingen mag leiden dan één transactie binnen eenzelfde lidstaat. Een nodige vereenvoudiging zou hiermee kunnen worden bereikt voor zowel bedrijven, consumenten en belastingautoriteiten.¹³³ De eerste stappen naar een dergelijke markt zijn gemaakt voor de telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten (hierna: “TOE-diensten”). Dergelijke diensten die B2C worden verricht, zijn sinds 2015 belast in de lidstaat waar de afnemer is gevestigd of woonachtig is. Ter verlichting van de nalevingskosten van ondernemers is de Mini One Stop Shop (hierna: “MOSS”) geïntroduceerd. Met de optionele MOSS konden bedrijven alle verschuldigde btw ter zake van TOE-diensten rapporteren in één lidstaat: de lidstaat van identificatie. De betreffende lidstaat zorgde er vervolgens voor dat de verschuldigde btw-bedragen terecht kwamen bij de gerechtigde lidstaten van bestemming. Dit systeem waarborgde heffing in de lidstaat van bestemming terwijl de nalevingskosten en concurrentievervalsingen voor ondernemers worden geminimaliseerd. De volgende stap is recent genomen door de implementatie van de e-commerce wetgeving. Afstandsverkopen van goederen en bepaalde diensten zijn sinds 1 juli in beginsel belastbaar in de lidstaat waar de particuliere afnemer is gevestigd. Hierbij kan gebruik worden gemaakt van het uitgebreide MOSS-systeem: de One Stop Shop (hierna: “OSS”). De EC wenst dit systeem nog verder uit te breiden tot grensoverschrijdende B2B-transacties.¹³⁴ Naast leveringen van goederen, wordt ook voorgesteld om de heffingssystematiek voor alle diensten verricht tussen ondernemers te wijzigen. Gezien de probleemstelling van deze masterscriptie, zal hier alleen ondersteunend naar worden verwezen.

5.1. Voorgestelde wijzigingen heffingssystematiek

De EC heeft verscheidende voorstellen gepubliceerd ter introductie van het definitieve btw-stelsel, naast het hiervoor genoemde voorstel uit 1996. In 2016 is een nieuwe poging gedaan tot het opzetten van een breed project om de systematiek van de omzetbelasting op de schop te nemen. Dit project omvat meerdere facetten voor de waarborging van een uniform systeem die aansluit bij de moderne, digitale wereld. Een onderdeel hiervan zijn de introductie van de status als “*Certified Taxable Person*” en een voorstel ter wijziging van de btw-tarieven van de EU-lidstaten. Deze voorstellen worden besproken in paragraaf 5.3 en 5.4, respectievelijk.

¹³² COM(96) 328 final, p.1.

¹³³ COM(96) 328 final, p.14.

¹³⁴ COM(2016) 148 final, p. 11.

De voornaamste wijziging ziet op de btw-behandeling van intracommunautaire transacties. Wederom is voorgesteld om de splitsing van de intracommunautaire transactie in een levering en een verwerving, op te heffen. In plaats daarvan zal er één belastbare handeling plaatsvinden; een intra-Unielevering (“IUL”). Het nieuwe art. 14, vierde lid kent twee voorwaarden toe aan de definitie van een IUL. Het dient een levering van goederen te zijn 1) door een belastingplichtige, voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon waarbij 2) de goederen door of voor rekening van de leverancier of de verwerver grensoverschrijdend worden vervoerd of verzonden van de ene lidstaat naar een andere.¹³⁵ Hiervan zijn montageleveringen, vrijgestelde leveringen voor internationaal vervoer in de zin van art. 148 en 151 van de Btw-richtlijn en leveringen van ondernemers vallend onder de gemeenschappelijke, forfaitaire regeling voor landbouwproducenten, uitgezonderd. De overbrenging van eigen goederen zal echter worden gelijkgesteld aan een IUL. Dit is lijn met het huidige btw-stelsel die acht dat een overbrenging gelijk is aan een intracommunautaire transactie.¹³⁶ De IUL wordt belast in de lidstaat waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de goederen bij de afnemer. Dit is geregeld in het nieuwe art. 35 bis Btw-richtlijn. De wens tot heffing volgens het bestemmingslandbeginsel wordt hiermee gewaarborgd. Tegelijkertijd ontstaat een registratieplicht voor de ondernemer in de lidstaat van aankomst van de goederen. De EC heeft gekozen voor een uitzonderingsbepaling op de hoofdregel van art. 32 Btw-richtlijn. Hierdoor blijft de hoofdregel dat een levering van goederen belastbaar is in de lidstaat van vertrek tenzij sprake is van een IUL of een afstandsverkoop zoals geïmplementeerd sinds 1 juli 2021.

In het geval van ketentransacties blijft de regel van het EMAG-arrest van het HvJ van toepassing. Wanneer goederen in het kader van een ABC-transactie worden vervoerd of verzonden, kan slechts één schakel kwalificeren als de IUL.¹³⁷ Er zijn twee mogelijke transacties waar de IUL aan kon worden toegerekend. De eerste optie is de levering van de leverancier aan de tussenhandelaar (A-B). Leverancier A verricht een IUL, belast in de lidstaat van bestemming van de goederen, gevolgd door een lokale levering door leverancier B aan afnemer C. Hiertoe dienen leverancier A en B zich in beginsel te registreren in de lidstaat van bestemming. Voor de toerekening aan schakel A-B dient te worden voldaan aan twee cumulatieve voorwaarden. Ten eerste dient de tussenhandelaar elders te zijn geïdentificeerd voor de btw dan de lidstaat van vertrek van de goederen. Daarnaast moet leverancier B de lidstaat van heffing maken aan leverancier A. Zonder deze voorwaarden kan leverancier A namelijk niet achterhalen waar een registratieplicht ontstaat inzake de IUL. Indien niet aan de cumulatieve voorwaarden wordt voldaan zal de handeling van de tussenhandelaar en diens afnemer worden aangewezen als de IUL (B-C).¹³⁸ Dit resulteert in een lokale levering in de lidstaat van vertrek door leverancier A, terwijl leverancier B een IUL verricht in de lidstaat van bestemming. Afhankelijk van de

¹³⁵ COM(2018) 329 final, art. 14, vierde lid (4) Btw-richtlijn 2006/112/EG.

¹³⁶ Hof van Justitie 6 maart 2014, ECLI:EU:C:2014:125 (*Dresser-Rand*).

¹³⁷ Hof van Justitie 6 april 2006, ECLI:EU:C:2006:232 (*EMAG*).

¹³⁸ COM(2018) 329 final, art. 36 bis Btw-richtlijn 2006/112/EG.

bestaande registraties van de leveranciers kunnen hierdoor onderlinge afspraken worden gemaakt ter voorkoming van onnodige registratieverplichtingen.

5.2. One Stop Shop

De aanpassing van de plaats van levering regels voor intra-Unieleveringen kan demotiverend werken voor ondernemers om te handelen op de internationale markt. Vooral voor kleine tot middelgrote ondernemingen zullen de nalevingskosten van aangifteplichten in meerdere lidstaten onevenredig hoog zijn. Hierdoor zal een gelijke methode worden toegepast als is geïntroduceerd voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten en voor afstandskopen in respectievelijk 2015 en 2021. Zoals in de introductie van dit hoofdstuk kort uitgewerkt, vormde de MOSS een optionele regeling binnen de omzetbelasting waarbij verrichters van TOE-diensten grensoverschrijdende B2C-diensten konden aangeven in één lidstaat; de lidstaat van identificatie. Dit vormde een aparte btw-melding naast de lokale btw-aangifte die werd gedaan voor de lokale B2C TOE-diensten en eventuele andere btw-activiteiten die belast waren in de deze lidstaat. Het was vervolgens de taak van de lidstaat van identificatie dat de verschuldigde btw terecht kwam bij de gerechtigde lidstaat van heffing.

Deze regeling is afgelopen juli, door toevoeging van afstandskopen en B2C-diensten, belastbaar waar de afnemers is gelokaliseerd, uitgebreid tot de OSS.¹³⁹ Dit alles als voorbereiding op het definitieve btw-stelsel waarbij ook B2B-transacties op dergelijke wijze aangegeven kunnen worden. Ondanks het feit dat de nalevingskosten met betrekking tot het indienen van btw-aangiften in meerdere lidstaten hiermee wordt afgenomen, wordt het vereiste kennisniveau van de omzetbelasting niet verminderd voor ondernemers. Er dient namelijk lokale btw van de lidstaat van heffing in rekening te worden gebracht aan de afnemer bij de uitreiking van de factuur. Het ERP-systeem van bedrijven moet daarom kunnen herkennen wanneer er sprake is van een IUL, dienst of afstandsverkoop, in welke lidstaat deze transactie belastbaar is en hier het bijbehorende tarief aan kunnen koppelen.¹⁴⁰ Deze elementen worden ook meegenomen in de analyse van het definitieve btw-stelsel in hoofdstuk 6.

De OSS zal open worden gesteld voor zowel in de EU gevestigde ondernemers als ondernemingen waarvan de zetel van bedrijfsuitoefening buiten het grondgebied van de EU is gelegen. Voor niet-EU ondernemers zal de extra voorwaarde gelden dat er een in de EU gevestigde tussenpersoon aangewezen zal moeten worden gewezen in geval van de invoerregeling. De tussenpersoon zal de btw-verplichtingen voldoen voor naam en rekening van de gerepresenteerde.¹⁴¹ Op grond van art. 369 septies, eerste en tweede lid Btw-richtlijn dient de OSS-aangifte elk kalenderkwartaal, respectievelijk kalendermaand, ingediend te worden in het portaal van de lidstaat van identificatie. Op grond van het tweede lid van hetzelfde artikel wordt deze plicht verzwaard tot een maandelijks aangifte wanneer de ondernemer een

¹³⁹ Janssen & Merckx 2021, p. 3-4.

¹⁴⁰ Duinker & Dijkstra 2019, p. 3.

¹⁴¹ COM(2018) 329 final, p. 12.

jaaromzet van minimaal EUR 2,5 miljoen binnen de EU. Voor deze jaaromzet worden alle leveringen van goederen en diensten meegeteld die door de belastingplichtige zijn verricht op het grondgebied van de EU. Wanneer de omzeldrempel in de loop van het kalenderjaar wordt overschreden, is de ondernemer vanaf het opvolgende kalenderkwartaal verplicht maandelijkse btw-meldingen in te dienen in het OSS-portaal.

Een bijkomend verschil met het doen van aangifte via de OSS-regeling is de aftrek van voorbelasting. Ondernemers die gebruik maken van de OSS-aangifte zijn verplicht om alle kwalificerende transacties ook daadwerkelijk aan te geven via de lidstaat van identificatie.¹⁴² Er kan hierdoor niet worden gekozen om intra-Unieleveringen naar Duitsland te rapporteren in de Duitse btw-aangifte omdat de ondernemer daar een actieve btw-registratie heeft. Hierdoor dient de aftrek van voorbelasting ook te verlopen via de OSS-aangifte. Wanneer het aftrekrecht leidt tot een negatieve btw-schuld en de ondernemer dus gerechtigd is tot teruggaaf, wordt het bedrag aan teruggaaf doorgeschoven de volgende btw-melding in het OSS-portaal. Er kan pas verzocht worden tot teruggaaf op het moment dat een ondernemer, in het geval van kwartaalaangifte, twee kalenderkwartalen achtereenvolgens een overschot heeft. Bij maandaangifte, wordt deze periode gesteld op drie aaneen lopende maanden.¹⁴³ Het recht op aftrek van voorbelasting kan ook worden beperkt via de OSS-aangifte. Op grond van het voorgestelde art. 369 undecies Btw-richtlijn kan een ondernemer slechts de in rekening gebrachte voorbelasting in aftrek brengen ingeval in de betreffende lidstaat van heffing btw verschuldigd is in de huidige belastingperiode, dan wel de drie voorgaande belastingperiodes. Voor maandelijkse btw-meldingen wordt het recht op aftrek geweigerd als er in het lopende en de elf voorgaande maanden geen btw verschuldigd is geworden in de lidstaat van heffing. De niet-aftrekbare belasting moet vervolgens via een teruggaafverzoek worden verkregen van de lidstaat van heffing. De EC heeft een plan om deze problematiek gedeeltelijk te voorkomen.

5.3. Introductie Certified Taxable Person

Een kenmerkend onderdeel van de voorstellen voor het definitieve btw-stelsel is het voorstel voor de introductie van de status van *Certified Taxable Person* (“CTP”), ofwel gecertificeerd belastingplichtige. Deze status is niet op verzoek van de lidstaten voorgesteld maar is door de EC zelf op de valreep opgenomen in het voorstel voor een definitief btw-stelsel. Het doel van de introductie is het opsporen en voorkomen van fraudeleuze btw-transacties zonder verzwarende administratieve verplichtingen op te leggen aan betrouwbare ondernemers.¹⁴⁴ Betrokkenheid van een gecertificeerd belastingplichtige zou hierom moeten leiden tot de toepassing van bepaalde vereenvoudigingsregels bij de behandeling van btw-transacties.

¹⁴² Janssen 2021, p.7.

¹⁴³ Art. 369 decies bis Btw-richtlijn 2006/112/EG.

¹⁴⁴ COM(2017) 567 final, p.2.

De tekenende vereenvoudiging is de verschuldigdheid van btw bij betrokkenheid van een CTP-ondernemer. Wanneer een leverancier kan aantonen dat de afnemer kwalificeert als gecertificeerd belastingplichtige, wordt de btw-plicht verlegt. Door de verlegging is een leverancier niet meer verplicht te registreren in elke lidstaat van aankomst voor IULs indien elke afnemer een CTP-status bemachtigd. Een bijkomend voordeel voor de belastingautoriteiten is dat volgens de EC zekerheid bestaat dat de btw-plicht ook daadwerkelijk wordt voldaan.¹⁴⁵ De ondernemer is immers als betrouwbaar bestempeld onder de gezamenlijke voorwaarden van de EU. Door deze uniformiteit dient de kwalificatie als CTP erkend te worden door alle lidstaten van de EU.

5.3.1. Voorwaarden

Voor de verkrijging van de status als gecertificeerd belastingplichtige dient aan een aantal cumulatieve voorwaarden te worden voldaan. De eerste, en meest voor de hand liggende voorwaarde is dat de ondernemer geen bewezen fraudeleuze geschiedenis mag hebben. Dit betekent dat de belastingplichtige geen ernstige of herhaalde overtredingen is begaan en/of dat deze ondernemer geen strafblad heeft wegens economische zaken. De tweede voorwaarde is dat de ondernemer is gevestigd op het grondgebied van de EU, of aldaar een vaste inrichting voor btw-doeleinden heeft. Niet-EU ondernemers zonder vaste inrichting worden hiermee dus uitgesloten van de regeling. De ondernemer dient daarnaast actief te zijn op de intracommunautaire markt en dient dus niet enkel binnenlands te handelen. Ten vierde heeft de ondernemer controle over z'n (btw-)activiteiten en grondige kennis over de goederenstroom van de verrichte transacties. Tot slot moet de ondernemer bewijs kunnen leveren van een voldoende mate van financiële solvabiliteit.¹⁴⁶ Het voorstel geeft geen aanuiding van het vereiste niveau van de benodigde financiële solvabiliteit. Ik moet hierbij dus aannemen dat deze verantwoordelijk dus bij de lidstaten zelf ligt.

Art. 13a van de voorgestelde, nieuw Btw-richtlijn geeft daarentegen wel een limitatieve lijst van ondernemers die in elk geval uitgezonderd zijn van kwalificatie als gecertificeerd belastingplichtige. Zoals hierboven vermeld, kunnen ondernemers zonder hoofdhuis of vaste inrichting binnen de EU geen status verkrijgen als gecertificeerd belastingplichtige. Daarbij worden ook ondernemers uitgezonderd wiens prestaties zijn vrijgesteld voor de btw, vallen onder de kleine ondernemersvrijstelling of de landbouwregeling. Daarnaast wordt een reddingsboei geworpen voor ondernemers die kwalificeren als ondernemers vanwege een incidentele levering van een nieuw vervoermiddel.¹⁴⁷

Daarnaast stelt het voorstel slechts dat lidstaten verplicht worden gesteld om de status van een belastingplichtige bekend te maken, alsmede de datum van toekenning, weigering of intrekking van een CTP-status. Deze bekendmaking dient te worden gedeeld in een elektronisch systeem.¹⁴⁸ Er is

¹⁴⁵ Merx 2017, p. 2.

¹⁴⁶ Gruson & Verbaan 2018, p.2.

¹⁴⁷ COM (2018) 329 final, art. 13 bis Btw-richtlijn.

¹⁴⁸ COM(2017) 567 final, art. 17, eerste lid Verordening (EU) nr. 904/2010.

voorgesteld om voor deze bekendmaking gebruik te maken van de VIES-database van de EC. Ondernemers kunnen, en er wordt ook van hen verwacht dat ze, btw-nummers van afnemers controleren via deze bestaande database. Hiermee vormt het een ideaal format voor lidstaten om de status van certificering van ondernemers te controleren. Door het invoeren van het btw-nummer van de afnemer, kan hierdoor niet enkel de authenticiteit van een afnemer worden gecontroleerd, maar tegelijkertijd ook de toepasbare btw-behandeling met betrekking tot een wel of niet gecertificeerde belastingplichtige.

Niettegenstaande de verplichting aan de lidstaten om gegevens met betrekking tot de datum van toekenning, weigering of intrekking van de CTP-status per ondernemer elektronisch bekend te maken, worden geen eisen gesteld aan controle van de voorwaarden op de lange termijn. Hierdoor lijkt het aan de lidstaten zelf om te bepalen óf en zo ja, in welke capaciteit periodieke controles worden uitgevoerd om de betrouwbaarheid van ondernemers op de lange termijn te waarborgen. Wellicht zullen lidstaten hierbij aansluiten bij de bepalingen voor de AEO uit het douanerecht.

5.3.2. Authorized Economic Operator

Met de introductie van de gecertificeerde belastingplichtige heeft de EC inspiratie gehaald uit het Europese douanerecht. Gedurende een langdurige periode wordt binnen dit recht al met succes gewerkt met AEOs, ofwel geautoriseerd marktdeelnemer. Dit zijn partijen die volgens de douane autoriteiten van de EU worden gezien als betrouwbaar. Specifieke faciliteiten zijn van toepassing op deze in- en uitvoerende ondernemingen. Zo is er sprake van een vereenvoudiging voor de exportaangiften, worden deze marktdeelnemers op de hoogte gesteld van geplande fysieke controles op goederen die voor in- of uitvoer worden aangegeven, en worden deze controles daarnaast met voorrang uitgevoerd.¹⁴⁹ Hierdoor kunnen de verstoringen met betrekking tot leveringstijd worden geminimaliseerd. Vooral voor importeurs en exporteurs van bijvoorbeeld voedsel en planten, kan de bemachtiging van een AEO-status voordelig zijn ter voorkoming van rotting van producten bij de grens. De lange wegtijden voor de controles tussen de EU en het Verenigd Koninkrijk met betrekking tot de Brexit, hebben een voorbeeld gegeven van de problematiek van de douanevereisten voor het internationale vervoer van goederen.

Het doel van de introductie van de AEO was tweeledig. Ten eerste moest er een zelfreinigend systeem ontstaan waarbij betrouwbare partijen elkaar opzochten om een zo snel mogelijke doorvoer van goederen door de transactieketen te garanderen. De aangeboden faciliteiten vormen hierbij de extra motivering voor ondernemers om de in- en uitvoerformaliteit tot de letter uit te voeren. Het mechanisme leidt tot een efficiënter gebruik van controlemiddelen. Naast de periodieke controle van de goederen van AEO's, is namelijk alleen controle van de ondernemers zonder AEO-status benodigd.¹⁵⁰

De overeenkomsten met de AEO is mede terug te zien in de voorwaarden voor het verkrijgen van de titel. Net als bij de CTP dient er geen sprake te zijn van ernstige of herhaalde overtredingen van de

¹⁴⁹ Wolkers 2021, p. 1.

¹⁵⁰ Wolkers 2021, p.1.

betreffende belasting en mag de aanvrager geen strafblad hebben voor zware misdrijven in verband met economische activiteiten. Daarnaast dient de aanvrager een administratie te voeren welke douanecontroles mogelijk maakt. Dit komt mijns inziens overeen met de voorwaarden van CTP om controle te hebben op de btw-activiteiten. Naast de benodigde kennis dient ook de administratie op orde te zijn voor de volledige, juiste en tijdige indiening van de periodieke btw-aangifte. Als laatste dient er bewijs te worden geleverd van financiële solvabiliteit.¹⁵¹ De voorwaarden zijn dus aangepast aan de benodigdheden binnen de betrokken belastingwet, maar hebben mijns inziens een gelijke basis.

5.3.3. Simplificaties transacties met CTP-status

Net als bij de geautoriseerd marktdeelnemer, is het de bedoeling dat de status van CTP verscheidende faciliteiten zal bieden op het gebied van de btw. Het is hiermee de wens van de EC om ondernemers te stimuleren om te handelen met gecertificeerde ondernemers. Op deze wijze komen bonafide partijen niet onwillig terecht in fraudeleuze transacties en kan de inzet van controle middelen van de EU gemaximaliseerd worden. Er zijn immers slechts inlichtingen nodig van een kleinere groep belastingplichtigen als de rest als betrouwbaar is bestempeld.

Zoals in paragraaf 5.3 kort besproken is een van deze faciliteiten de algemene verleggingsregeling. Ingeval een IUL wordt gepresteerd aan een gecertificeerd belastingplichtige en de leverancier niet is gevestigd in de lidstaat van aankomst, wordt de verschuldigdheid van btw verlegd naar de gecertificeerd belastingplichtige. Op grond van het voorgestelde art. 194 bis Btw-richtlijn geldt deze btw-behandeling ook op lokale leveringen van goederen. De verlegging elimineert hiermee het verschil in nalevingskosten tussen nationale en internationaal handelende ondernemingen aangezien de leverancier niet langer btw-verplichtingen opgelegd zal krijgen in andere lidstaten. Deze verzachting kan echter enkel worden gewaarborgd ingeval de leverancier enkel handelt met gecertificeerd belastingplichtigen en geen btw-verplichtingen in andere lidstaten heeft vanwege overige btw-prestaties.

Deze simplificaties werken door ingeval van een overbrenging van eigen goederen of een ABC-transactie. In feite wordt hierbij aangehaakt bij Quick Fixes. In het analyserende hoofdstuk 6 wordt bekeken of de werking van het definitieve btw-stelsel met de introductie van de titel gecertificeerd belastingplichtige, daadwerkelijke voordelen zal opleveren in de btw-praktijk.

5.4. Voorstel ter wijziging btw-tarieven

De laatste hoeksteen van het definitieve btw-stelsel in de aanpassing van de btw-tarief regels voor de lidstaten van de EU. In de huidige Btw-richtlijn is opgenomen dat elke lidstaat een standaard tarief moet hebben van minimaal 15%. Dit ter waarborging van de voorkoming op grensoverschrijdende concurrentie en een *race to the bottom* van de EU-lidstaten.¹⁵² Daarnaast zijn de lidstaten bevoegd tot

¹⁵¹ Art. 39 Douane Wetboek van de Unie nr. 952/2013.

¹⁵² COM(2018) 20 final, p. 1.

het implementeren van één of twee verlaagde tarieven van minimaal 5%. Deze verlaagde tarieven mogen worden toegepast voor leveringen en diensten die staan opgenomen in Bijlage III van de Btw-richtlijn.¹⁵³ Deze bepalingen zijn opgenomen in de Btw-richtlijn ten tijde van de afschaffing van de fiscale grenzen. Voor een geleidelijke implementatie van de btw-bepalingen mochten de lidstaten nog lagere tarieven, inclusief het nultarief, toepassen op de levering van goederen en diensten die niet zijn opgenomen in Bijlage III wanneer deze al bestonden op 1 januari 1991. Deze derogaties bestaan tot de dag van vandaag aangezien de Raad het niet eens kon worden over de (gedeeltelijke) afschaffing. Zo kent Luxemburg een sterk verlaagd tarief van 3% op kinderkleding.

Deze derogaties staan de werking van de eengemaakte markt in de weg.¹⁵⁴ Met de bestaande hoofdregel voor de plaats van levering als de plek waar het vervoer of de verzending van goederen aanvangt, is het voordelig voor een leverancier om kinderkleding te transporteren vanuit Luxemburg. Dit probleem kan ook niet verholpen worden door de andere lidstaten aangezien zij wettelijk niet gemachtigd zijn om eenzelfde sterk verlaagd tarief toe te passen omdat dit tarief niet van toepassing was in 1991. Met de introductie van het definitieve btw-stelsel ziet de EC de mogelijkheid om deze concurrentievervalsingen te elimineren.

Doordat het definitieve btw-stelsel aansluiting heeft bij het bestemmingslandbeginsel, worden grensoverschrijdende leveringen altijd belast op de plek van aankomst van de goederen. Hierdoor kunnen leveranciers niet langer tariefshoppen door warenhuizen te vestigen in laag-belaste landen. Lidstaten kunnen in de ogen van de Commissie ook meer vrijheid gegeven worden met betrekking tot de bepaling van btw-tarieven.¹⁵⁵ Hierom is voorgesteld om naast de thans toegestane verlaagde tarieven en een vrijstelling met recht op aftrek, een super verlaagd tarief te implementeren. De lidstaten krijgen hiermee de optie om een btw tarief tussen de nul en vijf procent btw op te nemen in de nationale wetgeving. Daarnaast worden de limieten voor de toepassing van een verlaagd tarief op bepaalde goederen en diensten op de schop genomen. In plaats lijst van goederen en diensten op te nemen in de Btw-richtlijn, komt er een 'negatieve lijst'. Deze lijst omvat alle goederen en diensten waarop de lidstaten geen verlaagd of nultarief op mogen toepassen. Hierdoor verkrijgen lidstaten autoriteit in de bepaling voor welke levering van goederen en diensten een nationaal verlaagd tarief hoort te gelden. Recent is het voorstel voor de Richtlijn van btw-tarieven in lijn gebracht met de Green Deal. Lidstaten die momenteel een derogatie hebben op fossiele brandstoffen, brandhout, chemische bestrijdingsmiddelen en kunstmest, zullen de toepassing van een verlaagd btw-tarief geleidelijk moeten afbouwen. In 2035 zullen deze goederen worden opgenomen op de negatieve lijst. Om het speelveld gelijk te houden voor de lidstaten, verkrijgen andere lidstaten nog de mogelijkheid de derogatie op te

¹⁵³ Art. 98 en art. 99 Btw-richtlijn 2006/112/EG.

¹⁵⁴ Europese Commissie 2003, p. 2.

¹⁵⁵ COM(2018) 20 final, p. 4.

nemen in de nationale wetgeving, op voorwaarde dat lidstaten hun interesse bekend maken aan het Btw-comité tot 2023.¹⁵⁶

De diversiteit in de btw-tarieven tussen de lidstaten mag echter niet zorgen voor concurrentievervalsing, complexiteit, uitholling van inkomsten of rechtsonzekerheid.¹⁵⁷ Hierdoor worden lidstaten verplicht om zorg te dragen dat het voordeel van de tariefsverlaging toekomt aan de eindgebruiker. Daarnaast dienen de btw-tarieven een doelstelling van algemeen belang na te streven. Dit wordt volgens de EC bereikt wanneer voor handelingen waarop geen btw-aftrek mogelijk is, zijnde niet-economische activiteiten, vrijgestelde prestaties en B2C-transacties, een btw-tarief kennen met een gewogen gemiddelde van meer dan 12%. Deze verplichting is opgenomen in het voorgestelde art. 99 Btw-richtlijn van het definitieve btw-stelsel. Volgens dit wetsartikel wordt bij deze berekening rekening gehouden met alle vigerende btw-tarieven. Vervolgens wordt het tarief gewogen met het procentuele aandeel van de waarde van de handelingen waarvoor dat tarief geldt, in het totaal van de belastbare handelingen.

Met de vervangende bijlage III van de Btw-richtlijn met een negatieve lijst tracht de Commissie concurrentievervalsingen te mitigeren. Op dergelijke goederen moet het standaard tarief van toepassing zijn van minstens 15%. De lijst is ingedeeld naar de classificatie van goederen zoals bepaald in het douanerecht, gekoppeld aan de btw-activiteiten. Deze informatie zal beschikbaar worden gesteld aan de lidstaten en ondernemers via de database van *Taxes in Europe*.¹⁵⁸

5.5. Tussentijdse conclusie

In dit hoofdstuk zijn de voorgestelde wijzigingen in de Btw-richtlijn met betrekking tot B2B-leveringen van goederen besproken. De meest impactvolle wijziging is de overstap voor de plaats van levering regels van de oorsprongs- naar het bestemmingslandbeginsel. Deze overstap maakt de weg vrij voor het samenvoegen van de intracommunautaire levering en -verwerving tot een eengemaakte handeling; de IUL, belastbaar in de lidstaat van aankomst van de goederen. Ter verzachting van de nalevingskosten voor ondernemers, zal de OSS verder worden uitgebreid zodat ondernemers de mogelijkheid verkrijgen om alle grensoverschrijdende btw-verplichtingen inzake IULs te voldoen in één lidstaat, zijnde de lidstaat van identificatie. Vervolgens draagt de betreffende lidstaat zorg dat de verschuldigde btw wordt uitgekeerd aan de begunstigde lidstaat van heffing.

Voor de bestrijding van btw-fraude, en verlichting van de administratieve lasten van bonafide ondernemers, introduceert de Commissie tegelijkertijd de status van gecertificeerd belastingplichtige. Ingeval van lokale en IULs waarbij de afnemer een CTP-status bezit en de leverancier niet in de lidstaat van bestemming is gevestigd, is de algemene verleggingsregeling van toepassing. Deze btw-

¹⁵⁶ Secretariaat-Generaal van de Economische Commissie 2021, p. 4-5.

¹⁵⁷ COM(2018) 20 final, p. 4.

¹⁵⁸ Kesteren 2019, p. 3.

behandeling wordt doorgetrokken naar de Quick Fixes en transacties zoals ketentransacties. De EC vaart hier op de succesvolle werking van de geautoriseerde marktdeelnemer binnen het douanerecht.

De laatste hoeksteen van het definitieve btw-stelsel is een wijziging van de Btw-richtlijn met betrekking tot de btw-tarieven. De individuele derogaties moeten worden afgeschaft en lidstaten moeten meer vrijheid krijgen in het bepalen van de toepasbare tarieven op de levering van goederen en diensten. In de ogen van de Commissie is dit mogelijk aangezien door toepassing van het bestemmingslandbeginsel geen gebruik kan worden gemaakt van tariefshoppen. Om het risico op inkomstenuitholling en concurrentievervalsingen te voorkomen wordt bijlage III van de Btw-richtlijn aangepast. In plaats van een lijst van goederen en diensten waar een verlaagd tarief op mag worden gegeven door de lidstaten, wordt een negatieve lijst gepubliceerd op de database van het TCBE. Voor deze transacties moeten de lidstaten de toepassing van het standaard tarief opnemen in de nationale wetgeving. Daarnaast moeten de transacties waarop geen btw-aftrek mogelijk is, een gewogen gemiddeld tarief van meer dan 12% garanderen.

In het volgende hoofdstuk worden deze voorgestelde wijzigingen onder de loep genomen om te analyseren in welke mate het definitieve btw-stelsel een positief effect op de werking van het btw-systeem en op de bestrijding van btw-fraude binnen de EU.

6. Analyse van het definitieve btw-stelsel

De twee hoofddoelen van het definitieve btw-stelsel zijn de vereenvoudiging van het btw-stelsel en de bestrijding van btw-fraude. In dit hoofdstuk wordt alle informatie van de voorgaande hoofdstukken samengebundeld en geanalyseerd en wordt bepaald in hoeverre het voorgestelde definitieve btw-stelsel en de introductie van de gecertificeerd belastingplichtige een positief effect zullen hebben op de eenvoud en de bestrijding van btw-fraude binnen de grenzen van de Europese Unie. Voor de eenvoud wordt zowel gekeken vanuit het perspectief van de btw-ondernemer als vanuit die van de EU-lidstaten. Bij de analyse van de mogelijkheden tot btw-fraude wordt de focus gelegd op de welbekende carouselfraude maar de loep wordt ook gelegd op andere vormen van btw-fraude. Naast het effect van de introductie van de gecertificeerd belastingplichtige, worden de wijzigingen binnen de Btw-richtlijn met betrekking tot de btw-tarieven onder de aandacht gebracht. De laatste inhoudelijke paragraaf van dit hoofdstuk vormt de vergelijking van het huidige btw-beleid en het definitieve btw-stelsel op het gebied van fiscale neutraliteit.

6.1. Eenvoud

6.1.1. Ondernemers

Ten eerste wordt onderzocht of het definitieve btw-stelsel leidt tot een eenvoudiger btw-systeem vanuit de optiek van btw-ondernemers. Het systeem mag namelijk niet moeilijker zijn dan nodig om de verschuldigde btw te betalen aan de belastingautoriteiten.¹⁵⁹ In het voorgaande hoofdstuk is beschreven hoe de btw-behandeling van intracommunautaire transacties zal veranderen als de wijzigingen worden geïmplementeerd in de nationale wetgeving van de lidstaten. Aan de hand van enkele praktische voorbeelden wordt het eenvoudsniveau geanalyseerd en bekeken of de verwachte daling van EUR 1 miljard aan nalevingskosten voor ondernemers binnen de EU zal worden behaald.

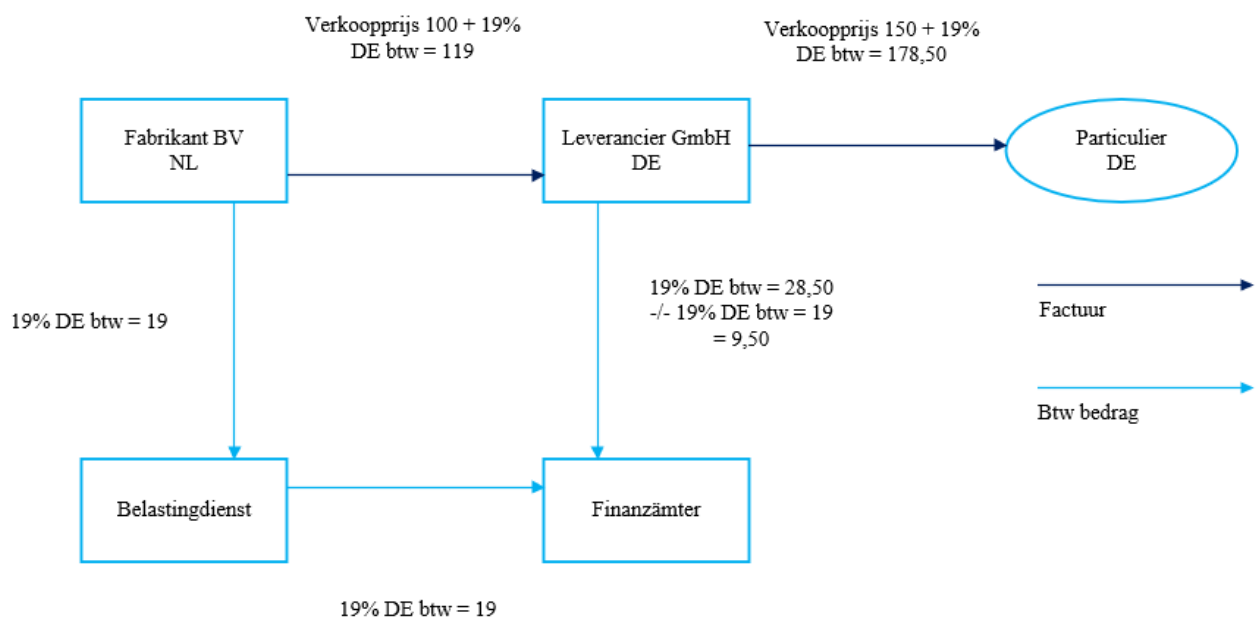
In beginsel wordt het btw-systeem voor internationaal handelende ondernemers niet eenvoudiger. Onder het huidige btw-stelsel verricht een ondernemer een intracommunautaire levering tegen 0% in de lidstaat van vertrek, waartoe de afnemer een intracommunautaire verwerving moet aangeven tegen het lokale tarief. Dit zorgt ervoor dat beide ondernemers in principe zich niet elders hoeven te registreren dan de lidstaten van waaruit goederen worden geleverd of ontvangen. Door toedoen van het definitieve btw-stelsel worden de ICL en de ICV samengevoegd tot een IUL, belastbaar in de lidstaat van bestemming. Een voordeel wordt hiermee behaald voor de afnemer die geen belastbare activiteit verricht ten aanzien van deze transactie. Daarnaast heeft de samenvoeging tot gevolg dat de verplichte rapportage van intracommunautaire transacties komt te vervallen. Toch dient de leverancier zich te registreren voor btw-doeleinden in elke lidstaat waar zich afnemers van grensoverschrijdende B2B-transacties bevinden.¹⁶⁰ Naast de toename van administratieve lasten, leidt de introductie van IULs tot

¹⁵⁹ Merx e.a. 2019, p. 2.

¹⁶⁰ Van Norden 2017, p. 2.

een verhoging in het vereiste kennisniveau van de btw-wetgeving van ondernemers.¹⁶¹ Elke lidstaat heeft eigen, lokale btw-tarieven, interpretaties van de Btw-richtlijn en keuzevrijheid in de optionele verlaagde btw-tarieven. De EC heeft dit probleem gedeeltelijk verholpen door de Taxes in Europe database te updaten. Voortaan kunnen ondernemers op basis van de GN-code van de geleverde goederen de btw-behandeling opzoeken voor de lidstaat van heffing. Het blijft echter mijns inziens mogelijk dat lokale verplichtingen ontstaan die niet staan opgenomen in de database. Geconcludeerd kan dus worden dat het btw-stelsel in beginsel ingewikkelder wordt voor presterende btw-ondernemers. Daarentegen leidt de invoering van het definitieve btw-stelsel tot een vereenvoudiging voor verkrijgende ondernemers.

Deze problematiek tracht de Commissie te verhelpen door de uitbreiding van de OSS-regeling. Het volgende voorbeeld geeft een schematische weergave van een standaard IUL waarbij de presterende ondernemer gebruik maakt van de optionele OSS-regeling:



Figuur 7: Schematische weergave van een standaard intra-Unielevering tussen een Nederlandse fabrikant en een Duitse leverancier met gebruik van het OSS-systeem.

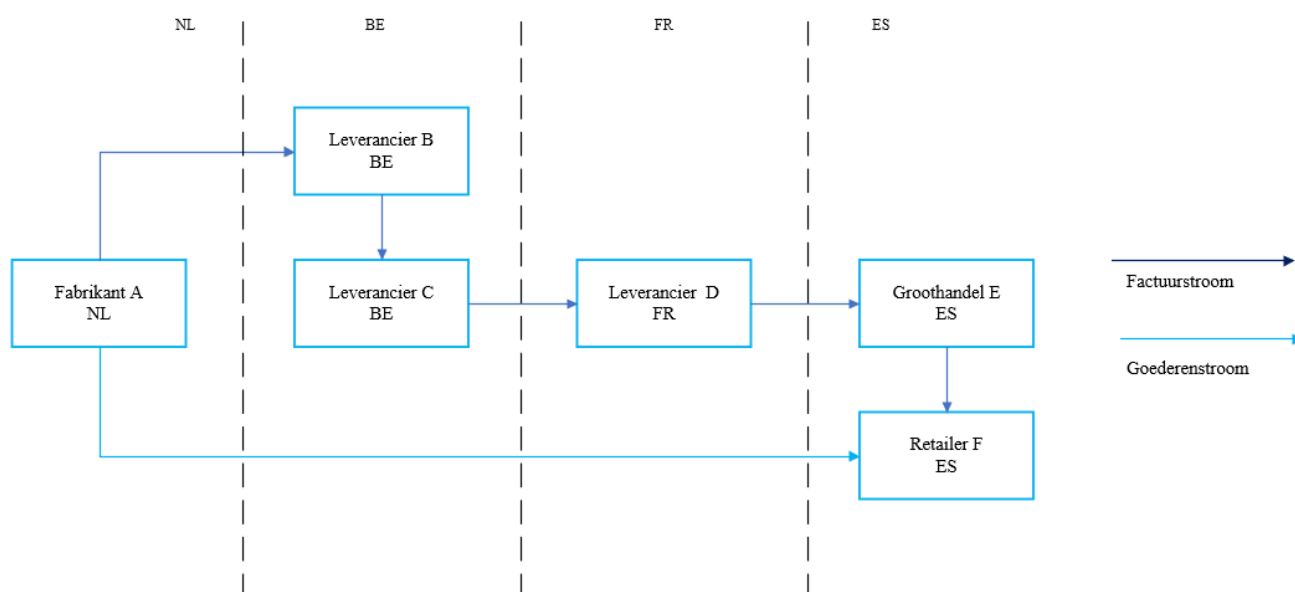
Bron: zelf gemaakt

In dit voorbeeld heeft geen van de ondernemers een CTP-status. Zoals besproken in het vijfde hoofdstuk van deze scriptie is Duitsland de plaats van levering van deze IUL als de lidstaat waar de goederen zich bevinden op het moment van aankomst bij Leverancier GmbH. Het lokale tarief van 19% wordt in rekening gebracht op de factuur, welke Fabrikant BV vervolgens aangeeft via de OSS-aangifte in Nederland. De Belastingdienst zorgt er vervolgens voor dat de verschuldigde btw wordt overgemaakt

¹⁶¹ Dirks 2020, p. 4.

aan de Duitse belastingautoriteiten. Leverancier GmbH is gerechtigd de betaalde btw in aftrek te brengen op de lokale Duitse aangifte. Daarnaast zijn Fabrikant A en leverancier B niet langer verplicht de intracommunautaire transactie te rapporteren in de Opgaaf ICP.

Door gebruik van de OSS-regeling heeft Fabrikant A in dit voorbeeld geen registratieplicht meer in Duitsland. Deze verzachting van de administratieve lasten werkt met gebruik van de OSS door in ketentransacties met meer dan drie ondernemers. Zoals beschreven in paragraaf 4.1, kan het huidige btw-stelsel leiden tot additionele registratieverplichtingen in de volgende situatie:



Figuur 8: Schematische weergave van een ketentransactie met meer dan drie ondernemers waarbij de goederen direct vanaf Fabrikant A worden vervoerd naar Retailer F.

Bron: zelf gemaakt

Als Leverancier D de tussenpersoon is, wordt transactie C-D gezien als een IUL wanneer D een btw-nummer van een andere lidstaat dan Nederland kan geven aan leverancier A. Naast het feit dat leverancier D geen ICV meer hoeft aan te geven in Spanje, heeft leverancier C ook niet langer een registratieplicht in de lidstaat van vertrek van de goederen; Nederland. De IUL dient namelijk te worden gerapporteerd in de OSS-aangifte van leverancier C in België. Hiermee is een punt van problematiek van de Quick Fixes verholpen. De presterende ondernemer blijft wel verplicht het btw-nummer van de afnemende ondernemer op te nemen op de factuur en twee onafhankelijke bewijsdocumenten van vervoer te kunnen tonen.

Het is echter nog maar de vraag of ondernemers gewillig zijn zich te registreren voor de OSS. Zo zijn ondernemers voor hun aftrekrecht afhankelijk van de lidstaat van inkoop van goederen of diensten. Een ondernemer is namelijk enkel gerechtigd op aftrek van voorbelasting wanneer er door deze ondernemer btw wordt verschuldigd binnen de lidstaat van heffing in de huidige belastingperiode, ofwel de

voorgaande drie kalenderkwartalen, respectievelijk elf kalendermaanden. Als niet aan deze voorwaarde wordt voldaan, kan de btw enkel worden teruggevraagd bij de lidstaat van heffing via een (elektronische) 8^{ste} Richtlijnverzoek. Menig fiscaal adviseur wenst deze route te ontwijken gezien het feit dat dergelijke teruggaafverzoeken, afhankelijk van de lidstaat, meer dan vier kalendermaanden in beslag kunnen nemen.¹⁶² Dit vormt een aanzienlijk cash flow-nadeel voor de betreffende ondernemer. Wanneer de voorbelasting wél in aftrek genomen kan worden, heeft een negatieve btw-schuld tevens niet te leiden tot een onmiddellijke teruggaaf van btw. Zoals uitgewerkt in hoofdstuk 5 wordt een negatief btw-saldo namelijk in het OSS-portaal doorgeschoven naar de volgende belastingperiode.¹⁶³ Teruggaaf wordt pas verleend door de lidstaat van identificatie ingeval de ondernemer in het huidige en de twee voorgaande kalenderkwartalen, dan wel de voorgaande drie kalendermaanden, een overschot aan voorbelasting heeft. De tijdsperiodes zijn gekoppeld aan de verplichting tot het doen van OSS-aangiften per kwartaal, respectievelijk per maand. Deze additionele btw-verzoeken dragen niet bij aan de eenvoud van het btw-systeem voor ondernemers.

Een ander mogelijk struikelpunt voor ondernemers om te opteren voor de OSS-regeling is de pro rata berekening. De lidstaat van identificatie wordt volgens art. 369 octies Btw-richtlijn verantwoordelijk voor de bepaling van de pro rata berekening van ondernemers die zich registreren voor de OSS. Een ondernemer dient hierdoor eerst met de belastingautoriteiten van de lidstaat van heffing in overleg te gaan om de btw-positie te bepalen. Voordat deze onderhandelingen zijn afgerond kan er geen btw-melding worden ingediend. Mijns inziens leidt tot mogelijke vertragingen bij de registratie tot OSS-ondernemer. Deze vertragingen kunnen leiden tot een noodgedwongen, tijdelijke stop van grensoverschrijdende B2B-goederenleveringen of registratieverplichtingen in verscheidende lidstaten van de EU. Volgens Dirks verliest de ondernemer zelfs een deel van de soevereiniteit over zijn eigen aangifte.¹⁶⁴ In mijn opinie is deze stelling niet geheel juist aangezien ondernemers in het huidige btw-systeem ook gebonden zijn aan de pro rata bepalingen van de Btw-richtlijn. Daarbij worden geregeld informatieverzoeken uitgestuurd door de Belastingdienst om bewijs te vragen voor de correcte berekening van aftrek van voorbelasting. Het significante verschil zie ik in de tijdsperiode. In het huidige btw-stelsel is tijdig aan de verplichting tot het doen van aangifte voldaan. Er wordt pas achteraf beoordeeld of de gedane aangifte correct is. In het definitieve btw-stelsel wordt de pro rata berekening van tevoren door de belastingautoriteiten bepaald. Dit is in zekere zin een vereenvoudiging van het btw-systeem aangezien correcties achteraf worden voorkomen. Ondernemers zullen deze berekening door derde echter vanuit commercieel oogpunt wellicht willen vermijden.

Op basis van bovenstaande is er mijns inziens geen zekerheid dat ondernemers zich in de praktijk zullen registreren voor de OSS. In dat geval dient geconcludeerd te worden dat het definitieve btw-stelsel niet

¹⁶² De Waard 2016, p. 5.

¹⁶³ Art. 369 decies Btw-richtlijn 2006/112/EG.

¹⁶⁴ Dirks 2020, p. 6.

leidt tot een vereenvoudiging voor ondernemers. De problematiek voor complexe ketentransacties wordt niet verholpen en de administratieve lasten nemen toe. Daarnaast verslechtert de cash flow-positie van de verkrijgende ondernemer. In plaats van het rapporteren van een intracommunautaire verwerving ten tijde van het doen van periodieke btw-aangifte, betaalt de verkrijgende ondernemer direct de lokale btw op de ontvangen factuur.¹⁶⁵

Het laatste toetsingspunt voor de eenvoud van het definitieve btw-stelsel voor ondernemers is de status als gecertificeerd belastingplichtige. Door de algemene verlegging, verandert er materiaal weinig voor ondernemers op fiscaal gebied. In plaats van het uitreiken van een factuur met 0% btw voor een ICL, verlegt de ondernemer de btw-plicht naar de afnemer met CTP-status.¹⁶⁶ Btw-registraties in de lidstaten van heffing worden vermeden als een ondernemer enkel handelt met gecertificeerd belastingplichtigen. De uitbreiding van de VIES database van de EC zal bijdragen aan de eenvoud om de status van afnemers te controleren. Theoretisch is de introductie van de CTP-status dus een vereenvoudiging van het btw-systeem. Toch betwijfel ik de waarde in de fiscale praktijk. Vanuit commercieel oogpunt zullen ondernemers zich wellicht niet willen beperken tot een geringe groep geprivilegieerde ondernemers. Daarnaast zullen al bestaande klantrelaties niet overboord gegooid willen worden. Hierdoor kan op eenzelfde prestatie, twee verschillende btw-behandelingen van toepassing zijn.¹⁶⁷ Het controleniveau op de fiscale zaken binnen de onderneming moeten hierdoor nog hoger zijn dan onder het huidige regime. Grote ondernemingen hebben hierbij een voordeel positie ten opzichte van kleine tot middelgrote ondernemingen doordat deze geregeld de middelen en/of expertise hebben om de benodigde controles te implementeren in de ERP-systemen.

Als kanttekening voor de eenvoud met betrekking tot de eenvoud moet wel een kanttekening worden gemaakt. De algemene verlegging naar de ondernemer met CTP-status ongeacht of deze afnemer is gevestigd in de lidstaat van heffing. De verlegging heeft hierdoor mogelijk een registratieplicht voor de gecertificeerde ondernemer tot gevolg. Ter vermijding van deze registratieplicht, dient de CTP zich te registreren voor de OSS.

Samenvattend, de vereenvoudiging binnen het definitieve btw-stelsel is afhankelijk van een aantal significante factoren. In mijn optiek kan er gesproken worden van een verzachting van de administratieve verplichtingen ingeval een alle ondernemers zich ofwel registreren voor de OSS, ofwel enkel handelen met gecertificeerde belastingplichtigen. Zoals binnen deze paragraaf uitgewerkt, is geen van deze beide opties een zekerheid binnen de praktijk. Hierdoor kan niet met zekerheid worden gesteld dat de nalevingskosten van ondernemingen zullen dalen met EUR 1 miljard per jaar. Afhankelijk van het aantal OSS-geregistreerde, kunnen de nalevingskosten in mijn optiek zelfs stijgen.

¹⁶⁵ Dirks 2020, p. 10.

¹⁶⁶ Van Norden 2017, p. 2.

¹⁶⁷ Merx e.a., p. 7.

6.1.2. Lidstaten

De andere kant van de medaille zijn de lidstaten van de Europese Unie. In elke mogelijke situatie binnen het definitieve btw-stelsel komen er meer taken en/of plichten te rusten op de schouders van de lidstaten. Zonder toepassing van de OSS-regeling of de introductie van de CTP, kunnen de lidstaten een aanzienlijke groei in het aantal belastingplichtigen verwachten. Dit betekent een toename aan te behandelen btw-aangiften, verzoeken en controles. Dit zal zwaar wegen op de middelen van de belastingautoriteiten.

Het is wel de bedoeling van de EC dat de lidstaten middelen kunnen sparen door de introductie van de CTP. Hoe meer ondernemers kwalificeren als betrouwbare belastingplichtigen, hoe minder fiscale controles er hoeven worden uitgevoerd. Op het eerste oog lijkt dit een beduidende vereenvoudiging van het systeem van de lidstaten. Er dient echter wel rekening gehouden te worden met het feit dat de lidstaten verplicht zijn de betrouwbaarheid van deze ondernemers zelf vast te stellen. De administratieve lasten van lidstaten worden dus verholpen door plaatsvervangende administratieve lasten. De voorwaarden voor de verkrijging van een CTP-status zijn limitatief en open voor interpretatie. Aangezien de EC geen invulling heeft gegeven aan de cumulatieve condities, is de bepaling aan de lidstaten zelf. Dit is redelijk apart te noemen aangezien de voorwaarden zijn afgeleid uit het douanerecht met betrekking tot de titel als geautoriseerd marktdeelnemer. In tegenstelling tot de CTP, is er wel een invulling gegeven aan de voorwaarden binnen het douanerecht.¹⁶⁸ Doortrekking van deze invulling zou de harmonisatie binnen de eengemaakte markt ondersteunen en de lasten van lidstaten verzachten.

Ten derde leidt het definitieve btw-stelsel tot additionele verplichtingen voor lidstaten met betrekking tot de OSS. Het is verplicht om als lidstaat van identificatie de pro rata berekening van OSS-geregistreerde ondernemers te bepalen en te overleggen met de belanghebbende.¹⁶⁹ Daarnaast dienen de lidstaten zorg te dragen dat de gerapporteerde en betaalde btw, zorgvuldig terecht komt bij de gerechtigde lidstaten van heffing.¹⁷⁰ Over de wijze waarop deze transfer van btw-bedragen dient plaats te vinden, is geen richtlijn gegeven door de EC. Lidstaten zullen dus wellicht onderling afspraken maken of de btw-bedragen worden gesaldeerd, dan wel in het geheel worden overgedragen en ontvangen. Dit vergt een toename van het onderlinge vertrouwen van de lidstaten. Sinds de inwerkingtreding van de eengemaakte markt blijkt dit een probleem te zijn.¹⁷¹

Geconcludeerd kan worden dat het definitieve btw-stelsel geen vereenvoudiging teweeg brengt vanuit het perspectief vanuit de lidstaten. Dit kan gerechtvaardigd worden als het tweede doel wordt behaald

¹⁶⁸ Merx 2017, p. 5-8.

¹⁶⁹ Art. 369 octies bis Btw-richtlijn 2006/112/EG.

¹⁷⁰ Merx 2018, p. 1.

¹⁷¹ COM(1985) 310 final, p. 44

door de implementatie van het nieuwe systeem; een afname van de btw-fraude binnen de EU. Dit wordt geanalyseerd in de volgende paragraaf.

6.2. Btw-fraude

Het tweede hoofddoel was de voorkoming en bestrijding van btw-fraude. Volgens de EC zal de implementatie van het definitieve btw-stelsel leiden tot een afname van fraudeleuze activiteiten binnen de EU ter waarde van EUR 40 miljard per jaar. In deze paragraaf zal er allereerst gekeken worden naar de bekendste doorn in het oog van belastingautoriteiten; de carrouselfraude. Vervolgens worden de gevolgen voor de overige vormen van btw-fraude uitgekristalliseerd.

6.2.1. Carrouselfraude

Bij de standaard vorm van carrouselfraude kan een ondernemer de btw verduistering maximaliseren. De ondernemer koopt goederen intracommunautair in tegen het nultarief. Hierover wordt geen ICV tegen het lokale, standaard tarief wordt niet gerapporteerd. De in rekening gebrachte btw op de opvolgende lokale levering van goederen wordt in eigen zak gestoken.¹⁷² Het definitieve btw-stelsel elimineert in beginsel het risico op deze vorm van carrouselfraude. Door de samenvoeging van de intracommunautaire prestaties tot de IUL, garandeert een verplichte betaling van btw bij zowel nationale- als intracommunautaire inkopen van goederen. Fraudering over de gehele waarde van de goederen zal hierdoor niet langer mogelijk zijn.¹⁷³ In dit opzicht zal het definitieve btw-stelsel in beginsel leiden tot een afname van de btw-kloof.

Het blijft echter mogelijk om te frauderen over de winstmarge.¹⁷⁴ Door toepassing van de algemene verleggingsregeling in het geval van gecertificeerd belastingplichtigen tracht de EC deze fraude gedeeltelijk te mitigeren. Als de btw-plicht wordt verlegd naar de afnemer, kan de in rekening gebrachte btw niet verduisterd worden.¹⁷⁵ Verscheidende lidstaten, waaronder Nederland¹⁷⁶, en fiscaal auteurs zijn echter geen voorstander van de introductie van de CTP-status. Het brengt namelijk een nieuwe vorm van carrouselfraude tot leven binnen het definitieve btw-stelsel.¹⁷⁷

De EC heeft nagelaten in nadere uitleg te voorzien met betrekking tot het proces van aanvragen, toekenning, monitoring en intrekking van de CTP-status.¹⁷⁸ Als de betrouwbaarheid van gecertificeerd belastingplichtigen niet voortdurend gecontroleerd wordt door de belastingautoriteiten, zullen fraudeurs proberen een CTP-status te verkrijgen door in de eerste actieve maanden en/of jaren te voldoen aan de cumulatieve voorwaarden. Anderzijds kan een onderneming worden aangekocht die reeds wordt erkend

¹⁷² Wolf 2010, p.1.

¹⁷³ Van Norden 2017, p. 4.

¹⁷⁴ Minister van Buitenlandse Zaken 2018, p. 3

¹⁷⁵ Keen & Smith 2007, p. 6.

¹⁷⁶ Europese Commissie 2018, p. 1.

¹⁷⁷ Merx e.a. 2019, p. 8.

¹⁷⁸ Merx 2017, p. 3.

als betrouwbaar.¹⁷⁹ Zodra de status is verkregen, kan de carrouselfraude weer zoals vanouds opgezet worden. Door toepassing van de algemene verleggingsregeling bij grensoverschrijdende B2B transacties kunnen goederen immers weer btw-vrij worden ingekocht. De lidstaten zullen zelfs minder controlemogelijkheden hebben om deze vorm van carrouselfraude op te sporen. De CTP-status geldt in elke lidstaat waardoor er op basis van vertrouwen minder geregeld controles plaatsvinden op gecertificeerd belastingplichtigen. Daarnaast vervalt de verplichting tot het indienen van een periodieke Opgaaf ICP waardoor mismatches minder snel opvallen.¹⁸⁰

Alle feiten en omstandigheden samen genomen, volg ik het standpunt van onder andere Nederland dat, ondanks goede bedoelingen, de bestrijding van btw-fraude niet geholpen wordt door de introductie van een CTP. De EC zou dus in mijn opinie de CTP-status ofwel moeten verwijderen uit het definitieve btw-stelsel, dan wel strengere maatregelen instellen om de afname in btw-fraude van EUR 40 miljard per jaar te bereiken.

6.2.2. Overige vormen van btw-fraude

Zoals besproken in de vorige paragraaf, blijft zelfs zonder de introductie van de CTP, de mogelijkheid bestaan om te frauderen op de winstmarge van goederen. Deze zal echter minder lucratief zijn. Omzetverzwijging leidt namelijk tot een lager of nihil aftrekrecht op de in rekening gebrachte voorbelasting. Merx e.a. stellen echter terecht dat dit verlies te compenseren is door middel van tariefshoppen. Indien de van toepassing zijnde btw-tarieven tussen twee lidstaten voldoende verschillen, kan een marge behaald worden lokaal goederen in te kopen in een laag btw-belaste lidstaat, om deze goederen vervolgens grensoverschrijdend te verhandelen in een lidstaat waar een hoog tarief van toepassing is.¹⁸¹ Dit risico wordt volgens Dirks ingeperkt doordat de fraudeur op grote schaal zal moeten opereren om een voordelige marge te genereren. Daarnaast wordt de distributiepoule significant verkleind. Deze factoren leiden tot een snellere opsporing van btw-fraude.¹⁸² In mijn optiek kan deze vorm van btw-fraude nog steeds lucratief zijn als de goederen of diensten spoedig en in grote getalen verhandeld kunnen worden, zoals emissierechten. Door de fraudeleuze ondernemingen te laten ploffen, blijft de problematiek in het huidige btw-systeem overeind. De inkrimpende marges voor fraude zullen echter minder ondernemers motiveren btw-fraude te plegen. Echter, waar een wil is, zal altijd een weg blijven.

6.3. Btw-tarieven

Het voorstel ter wijziging van de Btw-richtlijn wat betreft de btw-tarieven heeft als hoofddoel om de lidstaten meer vrijheid te bieden met betrekking tot de toepasbaarheid van btw-tarieven en tegelijkertijd het speelveld gelijk te trekken voor alle lidstaten. Binnen het definitieve btw-stelsel kan deze vrijheid

¹⁷⁹ Gruson & Verbaan 2018, p. 4.

¹⁸⁰ Dirks 2020, p. 11.

¹⁸¹ Merx e.a. 2019, p. 8.

¹⁸² Dirks 2020, p. 11.

volgens de EC worden geboden door toepassing van het bestemmingslandbeginsel.¹⁸³ De prestatie wordt ongeacht de vestigingsplaats van de ondernemer namelijk gelijk belast, waardoor ondernemers niet langer kunnen spelen met een gunstig vestigingsklimaat. Hiermee wordt mijns inziens gelijktijdig de impuls voor lidstaten weggenomen om een verlaagd tarief op te nemen in de nationale wetgeving om multinationals aan te trekken.

De vrijheid van de lidstaten wordt op meerdere wijzen gewaarborgd. Ten eerste zijn lidstaten gerechtigd een super verlaagd btw-tarief van tussen de nul en vijf procent in te voeren. Hiermee kunnen lidstaten hun derogaties blijven uitoefenen maar krijgen de andere lidstaten ook de mogelijkheid van deze tarieven gebruik te maken. Om concurrentievervalsingen en inkomstenuitholling te voorkomen, dienen lidstaten een gemiddeld, effectief btw-tarief van 12% te garanderen. Dit vormt een significante last voor de lidstaten. Op grond van art. 99 bis Btw-richtlijn wordt voor de berekening van 12% rekening gehouden met alle vigerende btw-tarieven en wordt elk btw-tarief gewogen met het procentuele aandeel van de waarde van de handelingen waarop dit tarief toepassing vindt. Dit wordt vergeleken met het totaal aantal belastbare handelingen.¹⁸⁴ Doordat lidstaten zullen niet te dicht in de buurt willen komen van die minimum grens van 12% aangezien aan het begin van een belastingperiode niet met zekerheid kan worden vastgesteld wat de verdeling aan belastinghandeling zal zijn. Dit vormt een beperking van de bewegingsvrijheid van de lidstaten.

Daarnaast wordt, zoals besproken in paragraaf 5.4, de “positieve lijst” binnen Bijlage III van de Btw-richtlijn vervangen voor de negatieve lijst. Deze aanpak past mijns inziens beter bij de huidige maatschappij waarbij elke dag nieuwe producten op de markt worden gebracht. Jarenlange discussies over de mogelijke toepassing van een verlaagd tarief worden hiermee vermeden, zoals het geval was bij de levering van e-books.¹⁸⁵ Daarnaast kan de EC gemakkelijk de levering van bepaalde goederen of diensten toevoegen aan de negatieve lijst ingeval van een risico op concurrentievervalsing.¹⁸⁶ In mijn optiek kan deze gedachtegang worden voortgezet naar de bestrijding van btw-fraude. Zodra wordt ontdekt dat bepaalde goederen of diensten veelvoudig worden verhandeld om fraude te plegen op de winstmarges door middel van tariefshoppen, kunnen deze goederen of diensten worden opgenomen op de negatieve lijst. Indien lidstaten verplicht zijn het standaard tarief te heffen, zal de winstmarge nooit rendabel genoeg zijn om het verlies van aftrekrecht te compenseren. Hiertoe dient de negatieve lijst minstens elke twee jaar gecontroleerd en, indien nodig, aangepast moeten worden in plaats van de voorgestelde vijf jaar.¹⁸⁷

¹⁸³ COM(2018) 20 final, p. 4.

¹⁸⁴ COM(2018) 20 final, p. 9.

¹⁸⁵ TaxVisions 2016, p. 4.

¹⁸⁶ Minister van Buitenlandse zaken, p. 2.

¹⁸⁷ Art. 100 Btw-richtlijn 2006/112/EG.

Tot slot, de introductie van de negatieve lijst leidt naast een toename van bewegingsvrijheid van de lidstaten tot een evenredige toename van de administratieve lasten van ondernemers. Onder het huidige btw-systeem zijn er een beperkte mogelijkheden voor de toepassing van een verlaagd- of nultarief. Er hoeft slechts gecheckt te worden of de heffingsgerechtigde lidstaat gebruik maakt van deze keuzemogelijkheid. Door de bijkomende wijzigingen van btw-tarieven zullen ondernemers voor elke transactie in elke lidstaat van heffing moeten controleren of een verlaagd-, super verlaagd- of zelfs een nultarief van toepassing is. Zoals vermeldt in paragraaf 6.1.1. kunnen ondernemers the Taxes in Europe database raadplegen om deze informatie te achterhalen.

6.4. Neutraliteitsbeginsel

Het laatste punt van analyse is het effect van het definitieve btw-stelsel op de fiscale neutraliteit van de omzetbelasting binnen de eengemaakte markt van de Europese Unie. Ten eerste dient gesteld te worden dat zowel onder het huidige btw-systeem als het definitieve btw-stelsel een zekere mate van neutraliteit aanwezig is. De belastingdruk van grensoverschrijdende transacties ligt namelijk onder beide regimes in de lidstaat van bestemming. Als lokale leveringen erbij worden betrokken, wordt een verbetering zichtbaar van de fiscale neutraliteit onder het definitieve btw-stelsel. De cash-flowposities van de verkrijgende ondernemer worden namelijk gelijk getrokken. Onder het definitieve stelsel wordt de btw in rekening gebracht op de factuur, en vervolgens in aftrek gebracht op de btw-aangifte. Het huidige systeem kent een cashflow-voordeel voor ondernemers die intracommunautair inkopen aangezien de btw voor intracommunautaire verwervingen zowel werd aangegeven en afgetrokken in dezelfde aangifte.¹⁸⁸ Daarnaast vormt de samenvoeging van de ICL en de ICV tot de IUL tot een fiscaal neutraal beeld in de omzetbelasting aangezien grensoverschrijdende transacties nu ook worden behandeld als één belastbare handeling. Er wordt gewaarborgd dat de btw-transacties worden belast waar de goederen of diensten worden geconsumeerd.

Gezien de plaats van levering en de cashflow positie materieel niet veranderen bij toepassing van de OSS-regeling, heeft deze in hoofdlijnen geen effect op de fiscale neutraliteit. De btw-verplichtingen van de lidstaat van heffing blijven immers in stand. Bij de inwerkingtreding van het definitieve btw-stelsel ontstaat er echter wel een verschil voor het recht op teruggaaf tussen OSS-geregistreerde ondernemers en ondernemers zonder OSS-registratie. Ingeval een btw-aangifte een negatieve btw-schuld oplevert, is de ondernemer gerechtigd deze btw op verzoek terug te vragen.¹⁸⁹ Onder de OSS-regeling wordt deze teruggaaf pas op verzoek verleend nadat de teruggaafpositie meerdere periodes is doorgeschoven door de ondernemer. Dit cashflow nadeel voor OSS-geregistreerde is niet in lijn met het neutraliteitsbeginsel. Er wordt ook geen rechtvaardiging gegeven voor deze verplichte doorschuiving van negatieve btw-schuld.

¹⁸⁸ Merx e.a. 2019, p. 6.

¹⁸⁹ Dit is in de Nederlandse wet geregeld in art. 17 Wet op de omzetbelasting 1968.

De introductie van de CTP heeft ook effect op de fiscale neutraliteit van de omzetbelasting binnen de EU. Grensoverschrijdende B2B-transacties waarbij de afnemer de CTP-status heeft verkregen worden anders behandeld voor de btw dan dezelfde B2B-transacties waarbij geen van de ondernemers een gecertificeerde belastingplichtige is. Dit kan alleen in lijn zijn met het neutraliteitsbeginsel wanneer het verschil in behandeling kan worden gerechtvaardigd. Een mogelijke rechtvaardiging in mijn opinie zou zijn dat het risico op btw-fraude bij transacties met een CTP is geëlimineerd. Op basis van paragraaf 6.2 is echter gebleken dat dit risico niet geheel gemitigeerd lijkt te kunnen worden zonder invulling van nadere toekennings- en monitoringsvoorschriften. Vanuit fiscaal neutraal opzicht is de introductie van de CTP-status dus in mijn optiek ook niet gewenst.

Tot slot het voorstel tot wijziging van de Btw-richtlijn met betrekking tot de btw-tarieven. Zoals eerder uitgewerkt is een van de doelen van deze richtlijnwijziging het creëren van een gelijk speelveld voor de lidstaten van de EU. Dit werkt uiteraard in de hand van het neutraliteitsbeginsel. Door afschaffing van de individuele derogaties waarborgen dat de lidstaten toegang hebben tot dezelfde keuzemogelijkheden met betrekking tot verlaagde tarieven voor het algemeen belang. Dit dient als een positief effect beschouwd te worden. De vervanging van Bijlage III van de Btw-richtlijn heeft daarentegen een negatief effect op de harmonisatie van de EU-lidstaten. Onder het definitieve btw-stelsel kunnen lidstaten namelijk individueel bepalen welke leveringen van goederen en diensten gezien kunnen worden ‘algemeen belang’, zolang deze niet zijn opgenomen op de negatieve lijst. Op hoofdlijnen zal het definitieve btw-stelsel echter een positief effect hebben op het neutraliteitsbeginsel van de Europese omzetbelasting.

6.5. Tussentijdse conclusie

In dit hoofdstuk staat de analyse van het definitieve btw-stelsel in vergelijking met het huidige btw-systeem centraal op het gebied van eenvoud, btw-fraude en fiscale neutraliteit. Ten aanzien van de eenvoud is een duidelijk, negatief effect zichtbaar voor de EU-lidstaten. Voor ondernemers is het effect afhankelijk van de kwaliteit van de CTP-status en het aantal ondernemers dat zich registreert voor de OSS-regeling. Registratie voor de OSS voorziet namelijk in de mogelijkheid tot het voldoen van alle btw-plichten ten aanzien van grensoverschrijdende B2B-leveringen in één lidstaat. Gezien de vastgestelde ogen en haken is het echter nog maar de vraag welk aandeel ondernemers daadwerkelijk gebruik zal maken van deze optionele regeling.

Ten tweede is gekeken naar het effect van het definitieve btw-stelsel op de bestrijding van btw-fraude. In beginsel maakt de IUL het onmogelijk voor ondernemers om te frauderen over de gehele waarde van de goederen. De introductie van de CTP-status zet echter de deur open voor fraudeleuze partijen om na bemachtiging van deze titel van betrouwbaarheid, de bekende carrouselfraude weer op te zetten. Voor een positief effect op de btw-fraude dient de CTP dus te worden verwijderd uit het definitieve btw-stelsel. Er blijft echter altijd ruimte voor btw-fraude. Door gebruik te maken van de vergrotende

bewegingsruimte qua btw-tarieven van de lidstaten, kan een lucratieve marge worden behaald. De vraag dient daarbij gesteld te worden of het vanuit de fiscale neutraliteit gezien voordelig is om de toepassing van verlaagde btw-tarieven verder te decentraliseren. Als de CTP geen doorgang vindt, dient echter geconcludeerd te worden dat het btw-systeem fiscaal neutraler zal worden.

7. Analyse van het definitieve btw-stelsel

7.1. Conclusie

Sinds de eenwording van de fiscale markt binnen de Europese Unie in 1993, wordt getracht het tijdelijke btw-systeem definitief te wijzigen. Het is inmiddels bijna 30 jaar later maar er wordt in beginsel nog steeds gewerkt onder hetzelfde stelsel voor de omzetbelasting. Hiertoe is de Europese Commissie in 2016 met een actieplan gekomen voor een definitief btw-stelsel. Hierop kwam voornamelijk veel tegengeluiden vanuit de praktijk ten aanzien van de CTP. De plannen die oorspronkelijk op 1 juli 2022 in werking zouden treden, zijn hierdoor in de ijskast gezet. Aangezien ze op elk moment tevoorschijn kunnen worden gehaald, is het maatschappelijk en wetenschappelijk relevant om een vergelijking te maken met het huidige btw-systeem en het voorgestelde definitieve stelsel. Gezien het creëren van een eenvoudiger en meer fraudebestendig regime het hoofddoel is van de implementatie van het definitieve btw-stelsel, is de volgende centrale probleemstelling gevormd:

“In welke mate hebben de voorstellen omtrent het definitieve btw-stelsel en de introductie van de Certified Taxable Person een positief effect op de eenvoud van het Europese btw-systeem en de bestrijding van btw-fraude in de Europese Unie?”

Hierbij gekozen voor een gelimiteerde vergelijking op gebied van grensoverschrijdende goederenleveringen tussen ondernemers. Ter beantwoording van de centrale probleemstelling is ten eerste het huidige btw-systeem geschetst in hoofdstuk 3. De hoofdregel voor de bepaling is van de plaats van levering is dat een goederenlevering is belast waar het vervoer of de verzending aanvangt. In het geval van intracommunautaire B2B transacties wordt de handeling opgesplitst in twee separate btw-activiteiten; een ICL door de leverancier in de lidstaat van vertrek en een ICV door de verkrijgende ondernemer in de lidstaat van bestemming. Binnen ketentransacties is bepaald dat elke schakel wordt gezien als een levering voor de btw, maar dat de intracommunautaire prestatie slechts kan worden toegerekend aan één schakel. De implementatie van de Quick Fixes in 2020 heeft verduidelijking gegeven aan deze toerekening. Daarnaast zijn er additionele administratieve verplichtingen, zoals de vermelding van het btw-nummer van de afnemer, opgelegd aan ondernemers.

Zoals is gebleken in hoofdstuk 4, heeft het huidige systeem mankementen. Ten eerste is het niet fiscaal neutraal om een grensoverschrijdende levering van goederen tussen ondernemers voor de btw op te splitsen in twee aparte handelingen. Ondanks de verduidelijking in de Quick Fixes blijkt het verder niet eenvoudig om de (vereenvoudigde) ABC-regeling toe te passen. Daarnaast wordt in langere ketens niet altijd voorkomen dat ondernemers een additionele registratieplicht heeft in lidstaten buiten de lidstaat van vestiging. De aanzienlijke nalevingskosten van intracommunautaire transacties zijn demotiverend voor de kleine tot middelgrote ondernemer om te handelen op de internationale markt. Btw-fraude vormt echter de grootste valkuil van het huidige btw-systeem; met name de carousel-fraude. Goederen worden ingekocht zonder btw. Als de in rekening gebrachte btw van de opvolgende lokale levering ook

niet wordt gerapporteerd, ontstaat er verduistering van btw over de gehele waarde van de goederen. Doordat de fraudeur in het algemeen al is geploft ten tijde van de ontdekking, kan de btw vaak niet meer worden verhaald.

Het definitieve btw-stelsel tracht deze problematiek met betrekking tot de nalevingskosten en fraudebestendigheid op te lossen. Hiertoe staat de beschrijving van de wijziging van de Btw-richtlijn onder de voorstellen centraal in het vijfde hoofdstuk van deze scriptie. De intracommunautaire prestatie wordt omgevormd tot de IUL; een enkele btw-handeling die belast is in de lidstaat van aankomst van de goederen. Ter voorkoming van toenemende nalevingskosten voor ondernemers wordt de OSS uitgebreid tot intra-Unieleveringen. Voor een soepele overgang van systeem wordt ook de status van gecertificeerd belastingplichtige geïntroduceerd. Als de leverancier niet is gevestigd in de lidstaat van heffing en de afnemer heeft een certificaat van betrouwbaarheid, is de verleggingsregeling van toepassing. Deze regeling wordt doorgetrokken naar de Quick Fixes. De CTP-status geeft daarnaast simplificaties aan de houder, net als bij de AEO binnen het douanerecht. Tot slot verkrijgen de lidstaten onder het definitieve stelsel meer vrijheid om te kiezen op welke levering van goederen en diensten een verlaagd btw-tarief wordt toegepast. Hierbij moet wel worden gewaarborgd dat een gewogen gemiddelde van meer dan 12% wordt geheven.

Binnen hoofdstuk 6 is de huidige Btw-richtlijn vergeleken met het voorgestelde definitieve stelsel met betrekking tot de eenvoud en fraudebestendigheid. Verder is gekeken in hoeverre de problematiek, zoals uitgekristalliseerd in hoofdstuk 4, wordt verholpen. Voor leveranciers dient geconcludeerd te worden dat het definitieve stelsel slechts vereenvoudiging teweeg brengt ingeval wordt geregistreerd voor de OSS. Zonder registratie zal er immers ten aanzien van IULs een registratieplicht ontstaan in elke lidstaat van bestemming. De nalevingskosten zullen toenemen waardoor kleine tot middelgrote ondernemers verder gedemotiveerd worden om de internationale markt te betreden. Door de haken en ogen aan het OSS systeem met betrekking tot het recht op aftrek en de pro rata berekening, is het echter maar de vraag of ondernemers zich massaal zullen aanmelden voor de regeling. In theorie kan een ondernemer er ook voor kiezen slechts te handelen met gecertificeerde afnemers en op die manier de registratieverplichtingen te ontlopen. Commercieel gezien zal dit mijns inziens echter niet gebeuren. Als gevolg zorgt de introductie van de CTP-status ervoor dat transacties van ondernemers zijn onderworpen aan twee mogelijke btw-behandelingen, afhankelijk van de status van de afnemer. Dit is niet in lijn met de doelstelling van een vereenvoudigd btw systeem. Door deze bijkomende administratieve lasten, wordt het effect van de verwijdering van de Opgaaf ICP en de intracommunautaire verwerving in mijn optiek teniet gedaan. Op basis van bovenstaande betwijfel ik dat de nalevingskosten van ondernemers gemiddeld met EUR 1 miljard zullen afnemen.

De voorstellen leiden in elk geval niet tot vereenvoudiging voor de lidstaten van de EU. Zonder toepassing van de OSS komt er een aanzienlijke groei in het aantal belastingplichtigen doordat wordt

aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel. Registratie tot de OSS, zal deze toename doen voorkomen. Dit doet echter niet af aan het feit dat de werking van de OSS-regeling een aanslag zal zijn op de middelen van de belastingautoriteiten. Naast de vaststelling van de pro rata berekening zullen er meer verzoeken via de dertiende richtlijn worden ingediend en dragen de autoriteiten als lidstaat van identificatie zorg aan de correcte verdeling van btw-inkomsten tussen de gerechtigde heffingslidstaten. Hiertoe is aanzienlijk vertrouwen benodigd tussen de lidstaten. Verder ligt de verantwoordelijkheid voor het aanstellen, monitoren en verwijderen van de CTP-status van ondernemers bij de lidstaten zelf. Doordat middelen als de Opgaaf ICP verdwijnen, wordt het lastiger om btw-fraude tijdig op te sporen. Tot slot zorgt de nieuwe richtlijn rondom btw-tarieven tot een nieuwe verplichting van lidstaten; het gewogen gemiddelde van minimaal 12% btw. De vereenvoudiging van het definitieve btw-stelsel faalt dus voor lidstaten.

Rechtvaardiging zou gevonden kunnen worden in een fraudebestendiger systeem. Geconcludeerd moet worden dat dit enkel kan door continue controle op de CTP-status van ondernemers en de negatieve lijst van btw-tarieven. Heffing op basis van het bestemmingslandbeginsel bestrijdt in beginsel carouselfraude doordat goederen niet langer zonder btw kunnen worden aangekocht. Als ondernemers een CTP-status kunnen bemachtigen kan dit echter enkelvoudig weer worden opgezet. In de voorstellen zijn geen voorschriften gegeven voor de monitoring van het betrouwbaarheidsniveau van gecertificeerd belastingplichtige. Dit zal echter wel op EU-niveau worden bepaald gezien het feit dat de lidstaten elkaars CTP-ondernemers moeten erkennen. De gevolgen op de eenvoud van het systeem meegenomen, kan ik de gedachtegang van de fiscale praktijk volgen dat de CTP verwijderd moet worden uit het definitieve btw-stelsel.

Verwijdering van de CTP-status elimineert de kans op carouselfraude, maar kan helaas niet alle vormen van fraude voorkomen. Merckx e.a. hebben bijvoorbeeld terecht opgemerkt dat de toenemende vrijheid van de lidstaten kan leiden tot tariefshoppen.¹⁹⁰ Door volatiele goederen met een relatief hoge marktwaarde in te kopen tegen een (super) verlaagd tarief in de ene lidstaat, en door te verkopen in een lidstaat tegen het standaard tarief kan leiden tot een lucratieve winstmarge voor btw-verduistering. Het verloren aftrekrecht wordt op die manier meer dan gecompenseerd. Zodra bekend wordt dat er met een bepaald goed of dienstverlening fraude wordt gepleegd, moet deze daarom mijns inziens direct op de negatieve lijst kunnen worden gezet. Aangezien slechts verlaagde tarieven mogen worden toegepast als kan worden aangetoond dat er algemeen belang aanhangt, is dit geen voordelige uitkomst voor de lidstaten. Het definitieve btw-stelsel is dus niet volledig fraudebestendig maar door de bestrijding van carouselfraude op de gehele marktwaarde van de goederen zal de nieuwe richtlijn een aanmerkelijk positief beeld geven. Of hierdoor de btw-inkomsten van de Europese Unie met EUR 40 miljard zullen stijgen, blijft echter maar de vraag.

¹⁹⁰ Merckx e.a. 2019, p. 8.

Tot slot is gekeken naar het effect van het definitieve btw-stelsel op de fiscale neutraliteit binnen de omzetbelasting. Het samenvoegen van de ICL en de ICV tot de intra-Unielevering en aansluiting tot het bestemmingslandbeginsel hebben een positieve invloed. Intracommunautaire- en lokale leveringen worden onder het definitieve stelsel immers beide gezien als een enkele btw-activiteit met gelijke gevolgen voor de afnemer qua cashflow. Doordat de negatieve btw-schuld voor een vast aantal belastingperiodes wordt doorgeschoven onder de OSS-regeling, ontstaat er wel een cashflow nadeel voor OSS-ondernemers die geregeld in een teruggaaf verkeren. Daarnaast voorkomt de verwijdering van de CTP uit de voorstellen dat de fiscale neutraliteit wordt geschaad. Dezelfde B2B levering kan immers op twee verschillende manier worden behandeld voor de btw, afhankelijk van de afnemer.

Geconcludeerd dient te worden dat het positieve effect op de eenvoud afhankelijk wordt gesteld op de hoeveelheid ondernemers die zich zullen registreren voor de OSS. Gezien de mogelijkheid tot de huidige vorm van carouselfraude wordt ontnomen, dient gesteld te worden dat het definitieve btw-stelsel een gunstige werking heeft op de VAT Gap onder voorwaarde dat de implementatie van de CTP achterwege blijft. In de volgende paragraaf worden alternatieven besproken voor het definitief btw-systeem.

7.2. Aanbeveling

Mijns inziens kunnen de voorstellen, naast verwijdering van de CTP, op verscheidende manieren worden geoptimaliseerd. Ten eerste zou er gekeken kunnen worden naar een algehele verlegging van de btw-plicht bij B2B-leveringen.¹⁹¹ Op deze manier wordt toepassing van het bestemmingslandbeginsel gewaarborgd zonder de verkrijging van een registratieplicht in de lidstaat van heffing. Uitbreiding van de OSS is niet benodigd wat de eenvoud van het btw-systeem voor de lidstaten bevordert. Daarnaast leidt de algehele verlegging tot een soepele overgang naar het definitieve btw-stelsel gezien er materiaal niet veel verandert voor ondernemers. Leveranciers rapporteren een verlegde btw-plicht in plaats van een intracommunautaire levering tegen 0% btw, terwijl verkrijgende ondernemers een IUL tegen het lokale tarief aangeven in plaats van een intracommunautaire verwerving. Algemene verlegging kost bovendien de kop van de huidige carouselfraude. Goederen kunnen zonder btw worden ingekocht, maar de fraudeur dient ook de btw plicht van de opvolgende levering te verleggen waardoor niet op de gehele omzet btw te verduisteren is.

Aanpassingen aan de huidige voorstellen zullen nodig zijn als de Europese Commissie een btw-systeem wil realiseren zonder een algemene verleggingsregeling.

Daarnaast wordt in de voorstellen weinig tot geen aandacht besteed aan technologische middelen voor de vermindering op nalevingskosten en de bestrijding van btw-fraude.¹⁹² Zo hebben een aantal lidstaten al SAF-T geïmplementeerd waardoor facturen in een voorgeschreven elektronisch format moeten

¹⁹¹ Van Norden 2017, p. 7.

¹⁹² Van Norden 2017, p. 6.

worden gerapporteerd. Als dit format in elke lidstaat wordt gebruikt, biedt dit mogelijkheden voor de lidstaten tot *cross-referencing* en draagt dit bij aan de eenvoud voor ondernemers. De bestendigheid tegen fraude is ook gebaat bij middelen als *e-invoicing* en *realtime reporting* waardoor de belastingautoriteiten sneller en eenvoudiger inconsequenties kunnen opsporen.

Een andere mogelijkheid voor belastingautoriteiten om de groei van de digitale en mobiele economie bij te benen, is toepassing van *blockchain*-technologie.¹⁹³ Binnen deze technologie worden transacties op chronologische wijze opgenomen in separate, elektronische blokken welke een tijdstempel bevatten en een link hebben met het vorige blok.¹⁹⁴ Aanpassingen in de block chain zijn direct voor alle belastingautoriteiten binnen de EU zichtbaar. Als deze technologie wordt toegepast op de facturering van handelstransacties, is de belastingdienst real time op de hoogte van alle benodigde gegevens van de leverancier en afnemer. Afwijkend gedrag en missende aangiften zijn hierdoor wellicht geïdentificeerd voordat fraudeleuze onderneming hebben kunnen ploffen.¹⁹⁵ Daarnaast zijn belastingdiensten in staat om (gedeeltelijk) vooraf in te vullen voor belastingplichtigen. Dit draagt bij aan de automatisering van het btw-systeem en de verlichting van de nalevingskosten.

De EC heeft in 2020 een mededeling gepubliceerd met een actieplan voor belastingen. Hierin is een wens bekend gemaakt om de aangifteverplichtingen voor ondernemers te moderniseren en harmoniseren binnen de grenzen van de EU met gebruik van technologische middelen.¹⁹⁶ Deze technische middelen om deze wens te verwezenlijken worden op een later moment gepubliceerd. In mijn optiek dient de EC te kijken naar de mogelijkheden van bovenstaande technologische oplossingen in de strijd tegen btw-fraude en modernisering binnen het definitieve btw-systeem. De vraag blijft echter of de lidstaten de ICT-capaciteiten tijdig kunnen opschalen om middelen als block chain en SAF-T te implementeren.

¹⁹³ Gruson & Verbaan 2018, p. 5.

¹⁹⁴ Gruson 2017, p. 2.

¹⁹⁵ Van Norden 2017, p. 6.

¹⁹⁶ COM(2020) 312 final, p. 10.

Literatuurlijst

Bakker 2003

P. Bakker, 'BTW-carrouselfraude', *BTW-bulletin* 2003/57.

Blom & van Doornik 2017

L.L.C. Blom & E.M. van Doornik, '5.2.2 Bestemmingslandbeginsel', *BTW en internationaal goederenverkeer* 2018/5.2.2.

Blom & van Doornik 2018

L.L.C. Blom & E.M. van Doornik, *BTW en internationaal goederenverkeer (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Bomer 2013

A.H. Bomer, 'Fiscale neutraliteit als uitdrukking van het gelijkheidsbeginsel', *Unierechtelijke beginselen en BTW* 2017.2.4.3.

Bosch 2021

R. Bosch, 'De bedachtzame marktdeelnemer, hoe handelt hij?', *BtwBrief* 2021/55.

Cornielje 2019

S.B. Cornielje, 'Een oude mug en een krakkemikkig kanon', *WFR* 2019/139.

De Jong 2021

R.J. de Jong, 'praktijkindicatoren intracommunautaire btw-(carrousel)fraude', *BTW-bulletin* 2021/1.

Demandt e.a. 2020

K.M.G. Demandt, A.A. Feenstra, R.J. de Jong & A.C.M. Klaasse, '1.1 Wat is btw-fraude?', *Btw-fraude (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Demandt e.a. 2020

K.M.G. Demandt, A.A. Feenstra, R.J. de Jong & A.C.M. Klaasse, '1.1.1. Btw-carrouselfraude', *Btw-fraude (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Demandt e.a. 2020

K.M.G. Demandt, A.A. Feenstra, R.J. de Jong & A.C.M. Klaasse, '1.2.1 De definiëring van btw-fraude op Europees Niveau', *Btw-fraude (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Dirks 2020

R.D. Dirks, 'B2B-leveringen binnen de EU: balanceren tussen fraudebestendigheid en werkbaarheid', *MBB* 2020/1.

Duinker & de Kock 2014

I.M. Duinker & P. de Kock, 'Intracommunautaire ketentransacties in theorie en praktijk', *BTW-bulletin* 2014/51.

Duinker & Dijkstra

I.M. Duinker & K. Dijkstra, 'Nieuwe regels voor aantonen van intracommunautaire leveringen: rechtszekerheid tegen een hoge prijs', *Btw-bulletin* 2019/33.

Europese Commissie 2018

Europese Commissie, 'Nederland geen voorstander van door Europese Commissie voorgesteld definitief btw-systeem', *V-N* 2018/46.16.

Gunn 2020

A. Gunn, 'Ethiek: Niet óf maar hoe', *Anders: Gunn* Artikel104.nl, 6 februari 2020.

Gruson 2017

J. Gruson, 'Btw in een Brave New Blockchain world – een introductie', *BTW-Bulletin* 2017/17.

Gruson & Merckx 2021

J. Gruson & M.M.W.D. Merckx, 'The Comitology Proposal: Shifting the Legislative Balances in EU VAT', *EC Tax Review* 2021-3.

Gruson & Verbaan 2018

J. Gruson & N. Verbaan LLM, 'Voorstellen voor het definitieve btw-stelsel: definitief een nieuw begin?', *BTW-bulletin* 2018/11.

Handels & Tielemans 2018

M. Handels & P. Tielemans, 'Wie is btw-ondernemer?', *BtwBrief* 2018/32.

Havermans & Tetteroo 2018

P. Havermans & N. Tetteroo, 'Firma Hans Bühler – een ABC'tje?', *BtwBrief* 2018/54.

Heezen & Merckx 2021

J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merckx & P.J.B.G. Schrijver, *BTW en e-commerce (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2021.

Heijnen 2018

B.G.A. Heijnen, '2.4.5.2 Het neutraliteitsbeginsel in de rechtspraak van het HvJ', *Fiscale Monografieën* (152) 2018/2.4.5.2.

Heijnen 2018

B.G.A. Heijnen, '2.4.5.3 Neutraliteit tussen eindverbruikers', *Fiscale Monografieën* (152) 2018/2.4.5.2.

Janssen 2021

A.D.M. Janssen, 'De praktische aspecten van de nieuwe btw-e-commerceregels per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/50.

Janssen & Merkx 2021

A.D.M. Janssen & M.M.W.D. Merkx, 'Nieuwe btw-e-commerceregels per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/3.

Jeronimus & Vos 2019

R. Jeronimus & R. Vos, 'De bewijslast bij btw-fraude: 'wist of behoorde te weten'', *BTW-bulletin* 2019/57.

Jeronimus & Vos 2018

R. Jeronimus & R. Vos, 'Fiscale neutraliteit speelt een belangrijke rol in de btw', *BTW-bulletin* 2018/80.

Keen & Smith

M. Keen & S. Smith, 'VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done?' *IMF* WP/07/31.

Van Kesteren 2019

H. van Kesteren, 'Voorstel tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft (COM (2018) 20)', *Parlement en Wetenschap* Europese BTW-dossiers – 1, maart 2019.

Lambregts 2021

M. Lambregts, 'Wetenschap en (on)zorgvuldigheid in een btw-fraudecarrousel: fiscaal- en strafrechtelijk samenspel' *WFR* 2021/59.

Maessen 2007

J.J.J. Maessen, 'Europa radeloos over carrouselfraude', *WFR* 2003/473.

Merkx 2017

M.M.W.D. Merkx, 'De Certified Taxable Person: vereenvoudiging als reactie op vertrouwen', *MBB* 2017/12.

Merkx 2017

M.M.W.D. Merkx, 'De niet zo eenvoudige vereenvoudigde ABC', *BTW-bulletin* 2017/76.

Merkx 2018

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

Merckx 2020

M.M.W.D. Merckx, 'Late verstrekking btw-nummer bij intracommunautaire transacties – leidt quick fix tot gordiaanse knoop?', *WFR* 2020/104.

Merckx e.a. 2019

M.M.W.D. Merckx, N. Verbaan & R. Starckenburg, 'VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight on?', *EC Tax Review* 2019-5.

Merckx & van Haaren 2018

M.M.W.D. Merckx & M.I. van Haaren, *BTW en internationaal dienstenverkeer (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Middelburg e.a. 2019

D.B. Middelburg, T.J. Potma & J.L. van Verseveld, 'verslag van het seminar EFS, Erasmus University Rotterdam, gehouden op 14 februari 2019 aan de Erasmus Universiteit Rotterdam: 50 Years of the EU Customs Union and EU VAT System: Developments, Challenges and Alternatives', *WFR* 2019/83.

Minister van Buitenlandse Zaken 2018

Minister van Buitenlandse Zaken, 'Toelichting op btw-plannen Europese Commissie en de Raad', *V-N* 2018/21.24.

Mobach 2021

O.L. Mobach, 'OB.2A.1.2.A.b2 Het BTW-identificatienummer van de afnemer; toetsing via VIES-systeem (actueel tot en met 9 februari 2021)', *Cursus Belastingrecht*.

Mobach 2021

O.L. Mobach, 'OB.2A.1.2.A.a Inleiding; Btw-richtlijn (actueel tot en met 9 februari 2021)', *Cursus Belastingrecht*.

Mobach 2021

O.L. Mobach 'OB.2A.1.1.b3 Uitzondering voor bepaalde afnemers (actueel tot en met 19 februari 2021)', *Cursus Belastingrecht*.

Nellen & Kandhai 2017

F.J.G. Nellen & G.P. Kandhai, 'de BTW-toerekening van intracommunautair vervoer bij ketentransacties', *WFR* 2017/214.

Nieuwenhuizen 1996

W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Onderweg naar morgen – De toekomst van de BTW', *FED* 1996/841.

Pieterse 2013

L.J.A. Pieterse, 'De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW', *WFR* 2013/198.

Rookmaaker-Penners 2021

T.K.M. Rookmaaker-Penners, 'OB 2.1.2.A.a: Algemeen – Beschikkingsmacht (actueel tot en met 17 februari 2021)', *Cursus Belastingrecht*.

Rookmaaker-Penners 2021

T.K.M. Rookmaaker-Penners, 'OB.2.1.2.K.d Schijntransacties; carrouselfraude (actueel tot en met 17 februari 2021)', *Cursus Belastingrecht*.

TaxVisions 2016

TaxVisions, 'Europese Commissie presenteert actieplan ter modernisering van btw', *V-N* 2016/23.21.

Terra & Kajus 2020

B. Terra & J. Kajus, 'Commentary on European VAT', *International Bureau of Fiscal Documentation* actueel tot en met 1 december 2020.

Sanders & Ahmed 2020

J. Sanders & I. Ahmed, 'Knellend het nieuwe jaar in met de Quick Fixes', *BtwBrief* 2020/3.

Slechter & Becks 2010

P.W. Slechter & J.P.W.H.T. Becks, 'Facetten van nummerverwerving', *BtwBrief* 2010/21.

Staatssecretaris van Financiën 2021

Besluit Staatssecretaris van Financiën, 'Omzetbelasting. Toelichting snelle oplossingen btw', *Staatscourant* Nr. 19872, 2021.

Swenne & Hekker 2013

R. Swenne & V.S. Hekker, 'Levering van goederen onder een douaneregeling in beginsel belast', *BtwBrief* 2013/95.

Van Assen 2016

H.G.A. van Assen, 'De plaats van levering van goederen bij verzending of vervoer: een beschouwing', *BTW-bulletin* 2016/48.

Van der Wulp 2019

M.D.J. Van der Wulp, 'De vergoeding in de weegschaal gewogen en te licht bevonden', *WFR* 2019/141.

Van Norden 2017

G.J. van Norden, 'Voorstellen voor ingrijpende Europese btw-hervormingen', *NtFR* 2017/2908.

Van Osch 2018

B.T.J.G. van Osch, 'Kreuzmayr: de Euro Tyre-doctrine geldt nog steeds', *BtwBrief* 2018/31.

Van Osch 2019

B.T.J.G. van Osch, 'Quick fixes: eenvoud siert de mens of pappen en nathouden?', *BtwBrief* 2019/68.

Vos & Huisman 1995

R. Vos & P.W.M. Huisman, 'BTW-fraude', *BTW-bulletin* 1995/10.

Vos & de Jong 2019

R. Vos & R.J. de Jong, '#GrandTheftEurope: onthullingen over btw-carrouselfraude', *BTW-bulletin* 2019/48.

Vroon 2007

A. Vroon, 'Een rondje carrouselverkeer', *BtwBrief* 2007/32.

Wolf 2011

R.A. Wolf, 'ABC-transacties, btw en intracommunautair vervoer: don't ask, don't tell?', *WFR* 2011/984.

Wolf 2010

R.A. Wolf, 'Carrouselfraude; participeren, melden of negeren?', *BTW-bulletin* 2010/70.

Wolf 2017

R.A. Wolf, '26.2. Ketentransacties en btw-leveringen', in: D.A. Albregtse & P. Kavelaars, *Ontroerend goed. Ontroerend goed. Liber amicorum, aangeboden aan prof. dr. R.N.G. van der Paardt ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar kostprijsverhogende belastingen aan de Erasmus Universiteit Rotterdam op 9 februari 2018 (Van der Paardt-bundel)*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Wolkers 2021

A. Wolkers, 'EBR 7.2.2.B.b Authorized Economic Operator', *Cursus Belastingrecht*.

Jurisprudentielijst

Conclusie Advocaat-Generaal Kokott 3 oktober 2019, ECLI:EU:C:2019:834 (*Herst*).

Hof van Justitie 6 april 2006, ECLI:EU:C:2006:232 (*EMAG*).

Hof van Justitie 19 april 2008, ECLI:EU:C:2018:261 (*Hans Bühler*).

Hof van Justitie 21 april 2005, ECLI:EU:C:2005:241 (*HE*).

Hof van Justitie 22 april 2010, ECLI:EU:C:2010:217 (*Facet*).

Hof van Justitie 16 december 2010, ECLI:EU:C:2010:786 (*Euro Tyre I*).

Hof van Justitie 18 december 2014, ECLI:EU:C:2014:2455 (*Italmoda*).

Hof van Justitie 14 februari 1985, ECLI:EU:C:1985:74 (*Rompelman*).

Hof van Justitie 21 februari 2018, ECLI:EU:C:2018:84 (*Kreuzmayr*).

Hof van Justitie 25 februari 2016, ECLI:C:EU:2016:118 (*Commissie/Nederland*).

Hof van Justitie 12 januari 2006, ECLI:EU:C:2006:16 (*Optigen*).

Hof van Justitie 19 januari 1982, ECLI:EU:C:1982:7 (*Becker*).

Hof van Justitie 6 juli 2006, ECLI:EU:C:2006:446 (*Kittel*).

Hof van Justitie 28 juli 2011, ECLI:EU:C:2011:530 (*Commissie/Hongarije*).

Hof van Justitie 13 juni 2019, ECLI:EU:C:2019:490 (*IO*).

Hof van Justitie 21 juni 2012, ECLI:EU:C:2012:373 (*Mahagében en Dávid*).

Hof van Justitie 26 juni 2007, ECLI:EU:C:2007:381 (*T-Mobile Austria*).

Hof van Justitie 6 maart 2014, ECLI:EU:C:2014:125 (*Dresser-Rand*).

Hof van Justitie 13 maart 2014, ECLI:EU:C:2014:151 (*FIRIN*).

Hof van Justitie 12 mei 2016, ECLI:EU:C:2016:334 (*Gemeente Borsele*).

Hof van Justitie 8 november 2012, ECLI:EU:2012:692 (*Profitube*).

Hof van Justitie 2 oktober 2014, ECLI:EU:C:2014:2252 (*Fonderie*).

Hof van Justitie 6 september 2012, ECLI:EU:C:2012:547 (*Mecsek-Gabona*).

Hof van Justitie 16 september 2020, ECLI:EU:C:2020:711 (*XT*).

Hof van Justitie 21 september 1988, ECLI:EU:C:1988:429 (*Commissie/Frankrijk*).

Hof van Justitie 27 september 2007, ECLI:EU:C:2007:548 (*Teleos*).

Hof van Justitie 27 september 2007, ECLI:EU:C:2007:550 (*Twoh*).

Hof van Justitie 27 september 2012, ECLI:EU:C:2012:592 (*VSTR*).

Hof van Justitie 29 september 2015, ECLI:EU:C:2015:635 (*Gmina Wroclaw*).

Hoge Raad 27 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:470 (*Gemeente Wageningen*).

Hoge Raad 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:51 (*Turbu.com*).

Hoge Raad 18 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:442, m. nt. D.B. Bijl

Hoge Raad 26 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:456

Hoge Raad 2 mei 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625.

Rechtbank Gelderland 9 juli 2020, ECLI:NL:RBGEL:2020:299

Voorstellen

COM(85) 310 final

De voltooiing van de interne markt. Witboek van de Commissie voor de Europese Raad.

COM(96) 328 final

Een gemeenschappelijk BTW-stelsel – een programma voor de interne markt.

COM(2017) 567 final

Voorstel voor een VERORDENING VAN DE RAAD tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 wat betreft de gecertificeerd belastingplichtige.

COM(2018) 20 final

Voorstel voor RICHTLIJN VAN DE RAAD tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft.

COM(2018) 329 final

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.

COM(2020) 749 final

Voorstel voor een RICHTLIJN VAN DE RAAD tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de toekenning van uitvoeringsbevoegdheden aan de Commissie om de betekenis van de termen die in sommige bepalingen van die richtlijn worden gebruikt, te bepalen.

Mededelingen van de Europese Commissie

COM(2011) 851 final

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de toekomst van de btw – Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel aangepast aan de eengemaakte markt.

COM(2016) 148 final

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(2017) 566 final

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees economisch en sociaal comité. Follow-up van het actieplan betreffende de btw. Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – Tijd om in actie te komen.

COM(2020) 312 final

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad. Actieplan voor billijke en eenvoudige belastingheffing ter ondersteuning van de herstelstrategie.

Toelichtingen

Toelichting over de btw-wijzigingen in de EU met betrekking tot de regeling inzake voorraad op afroep, ketentransacties en de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen van goederen (“snelle oplossingen van 2020”).

Rapporten

European Commission Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States 2020 Final Report, Luxemburg: Publications of the European Union 2020.

De Waard 2016

H.J. de Waard, 'Niet betaald, toch gekregen! 'Net invoicing' en btw-teruggaaf in het kader van Richtlijn 2008/9/EG', *Europese Fiscale Studies* 2016/2017.

Memo's

Europese Commissie 2003

Memo 03/149, 'Verlaagde BTW-tarieven: vaak gestelde vragen', Brussel 16 juli 2003.

Secretariaat-Generaal van de Europese Commissie 2021

Memo 9420/21, 'Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EG as regards rates of value added tax – Policy debate', Brussel 4 juni 2021.

Bijlage I

MS	2017		2018						VAT GAP Change (pp)
	Revenues	VTTL	VAT Gap		Revenues	VTTL	VAT Gap		
			VAT Gap	(%)			VAT Gap	(%)	
BE	29,763	33,619	3,856	11,50%	31,053	34,67	3,617	10,40%	-1,0
BG	4,664	5,313	649	12,20%	5,097	5,711	614	10,80%	-1,5
CZ	14,703	16,694	1,991	11,90%	16,075	18,261	2,187	12,00%	0,0
DK	27,966	30,475	2,509	8,20%	29,121	31,369	2,248	7,20%	-1,1
DE	226,582	248,382	21,8	8,80%	235,13	257,207	22,077	8,60%	-0,2
EE	2,149	2,286	137	6,00%	2,331	2,458	127	5,20%	-0,8
IE	13,06	14,652	1,592	10,90%	14,175	15,857	1,682	10,60%	-0,3
EL	14,642	21,898	7,256	33,10%	15,288	21,858	6,57	30,10%	-3,1
ES	73,97	79,003	5,033	6,40%	77,561	82,47	4,909	6,00%	-0,4
FR	162,011	173,84	11,829	6,80%	167,618	180,406	12,788	7,10%	0,3
HR	6,465	6,843	378	5,50%	6,946	7,198	252	3,50%	-2
IT	107,576	142,939	35,363	24,70%	109,333	144,772	35,439	24,50%	-0,3
CY	1,765	1,859	93	5,00%	1,951	2,028	77	3,80%	-1,2
LV	2,164	2,512	348	13,90%	2,449	2,705	256	9,50%	-4,4
LT	3,31	4,422	1,111	25,10%	3,522	4,754	1,232	25,9%	0,8
LU	3,433	3,525	92	2,60%	3,729	3,928	199	5,10%	2,5
HU	11,729	13,564	1,835	13,50%	12,95	14,14	1,19	8,40%	-5,1
MT	810	984	174	17,70%	920	1,084	164	15,10%	-2,5
NL	49,833	52,329	2,496	4,80%	52,619	54,897	2,278	4,20%	-0,6
AT	28,304	30,949	2.645	8,50%	29,323	32,231	2,908	9,00%	0,5
PL	36,33	42,374	6,044	14,30%	40,411	44,862	4,451	9,90%	-1,4
PT	16,81	18,872	2,062	10,90%	17,865	19,754	1,889	9,60%	-1,4
RO	11,65	17,727	6,077	34,30%	12,89	19,485	6,595	33,80%	-0,4
SI	3,482	3,64	159	4,40%	3,765	3,913	148	3,80%	-0,6
SK	5,919	7,362	1,443	19,60%	6,319	7,899	1,579	20,00%	0,4
FI	20,404	21,51	1,106	5,10%	21,364	22,171	807	3,60%	-1,5
SE	44,115	44,987	872	1,90%	43,433	43,739	306	0,70%	-1,2
UK	162,724	184,706	21,982	11,90%	168,674	192,126	23,452	12,20%	0,3
Total									
EU-28	1,086,332	1,227,266	140,935	11,50%	1,131,912	1,271,953	140,042	11,00%	-0,5
Median				10,90%				9,20%	

Tabel 1. Cijfers in EUR x1.000.000.000 omtrent de VAT Gap van de 28 EU-lidstaten voor de jaren 2017 en 2018. Hierbij is Revenue de werkelijke btw-opbrengst, VTTL het mogelijke bedrag aan btw-opbrengst en de VAT Gap change de verandering in de grote van de VAT Gap in 2018 ten opzichte van 2017.
Bron: European Commission Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States 2020 Final Report, Luxemburg: Publications of the European Union 2020.