

Vergaderjaar 1995–1996

23 030

Afschaffing fiscale grenzen

Nr. 16

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 23 november 1995

In de effectrapportage afschaffing fiscale grenzen over de periode april-juni 1995 (Tweede Kamer, vergaderjaar 1994–1995, 23 030, nr. 15) heb ik toegezegd de Kamer nader te berichten over **de oordeelsvorming rond het definitieve BTW-systeem**. Bij deze doe ik deze toezegging gestand.

De Zesde Richtlijn¹, die de basis vormt voor het BTW-systeem, bepaalt dat de huidige overgangsregeling voor de behandeling van grensoverschrijdende transacties binnen de Europese Unie uiterlijk op 1 januari 1997 zal worden vervangen door een definitieve regeling. Volgens de Zesde Richtlijn zal de definitieve regeling in beginsel zijn gebaseerd op belastingheffing in de Lid-Staat van herkomst van de geleverde goederen en verrichte diensten. Een dergelijk uitgangspunt – waarmee wordt afgeweken van de huidige regeling voor de desbetreffende transacties, die in beginsel is gebaseerd op belastingheffing in de Lid-Staat van bestemming – wordt wel aangeduid als het oorsprongslandbeginsel.

De Raad van de Europese Unie is naar de letter van genoemde Richtlijn gehouden om voor het einde van 1995 (met éénparigheid van stemmen) te besluiten over het definitieve BTW-stelsel op basis van een verslag van de werking van het huidige overgangsregime en op basis van een voorstel voor een definitieve regeling. Dit verslag en dat voorstel zouden daartoe op hun laatst ultimo 1994 door de Europese Commissie bij de Raad moeten zijn ingediend; tot op heden is dat evenwel nog niet gebeurd.

In de verwachting dat de discussie en besluitvorming over het definitieve BTW-systeem reeds in 1994 een aanvang zou nemen heeft de Projectgroep BTW-97 van het Ministerie van Financiën de nodige voorbereidende werkzaamheden verricht. Daarbij is ook betrokken het op 23 maart 1994 – kort voor de aanvang van het Duitse voorzitterschap van de Europese Unie – in Duitsland verschenen advies van een commissie

¹ Richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 (nr. 77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgeving der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (Pb. EG nr. L 145 van 13 juni 1977).

van vertegenwoordigers uit de wetenschap, de ambtelijke wereld en het bedrijfsleven, betreffende de toepassing van het oorsprongslandbeginsel.

Vervolgens zijn onder het Duitse voorzitterschap eind 1994 door de Raad nog enkele criteria vastgelegd waaraan een definitief BTW-systeem zou moeten voldoen.

Het was mijn oorspronkelijke bedoeling de resultaten van de werkzaamheden van de projectgroep te gebruiken bij een eerste beoordeling van de voorstellen van de Europese Commissie. Afhankelijk van de inhoud van die voorstellen en eventuele nadere studie zou aldus een binnen de kaders van het Europese draagvlak passend standpunt kunnen worden geformuleerd en met uw Kamer worden besproken. Door het uitblijven van voorstellen van de Commissie is dit tot op heden niet mogelijk gebleken.

Teneinde het draagvlak met betrekking tot het inmiddels ontwikkelde gedachtengoed rond het definitieve BTW-systeem te toetsen werd op 22 juni 1995, onder voorzitterschap van de oud-staatssecretaris van Financiën, de heer mr. H. E. Koning, thans president van de Algemene Rekenkamer, een Ronde Tafel Gesprek met een groot aantal vertegenwoordigers uit het Nederlandse bedrijfsleven en de Nederlandse wetenschap gearrangeerd. Ik had het genoegen ook enkele leden van de vaste commissie voor Financiën, een lid van het Europese Parlement en een vertegenwoordiger van de diensten van de Commissie bij die gelegenheid te verwelkomen.

Het Ronde Tafel Gesprek werd gevoerd aan de hand van een notitie met de titel «Naar een definitief BTW-systeem binnen de Europese Unie» waarin het gedachtengoed van de Projectgroep BTW-97 is samengevat. De conclusies bied ik u hierbij, tezamen met bovengenoemde notitie, ter kennisneming aan.

De belangrijkste conclusie is wat mij betreft dat op basis van de in de notitie verzamelde informatie voldoende voorbereid deel kan worden genomen aan de discussie over een definitief BTW-systeem in Europees verband. Andere en wellicht verderreikende alternatieven dan in de notitie besproken, vonden betrekkelijk weinig weerklank in het Ronde Tafel Gesprek. De tendens in de notitie dat een voortzetting van het huidige systeem, met enkele verbeteringen, een kansrijke en bevredigende optie is, vond naar mijn oordeel de meeste aansluiting bij de opinies die in het Ronde Tafel Gesprek naar voren werden gebracht.

Voorzover verdergaande veranderingen werden bepleit, gingen deze eerder in de richting van uitbreiding en vereenvoudiging van de huidige mogelijkheden om een nultarief toe te passen op intracommunautaire transacties, dan in de richting van een systeem waarin ook intra-communautair met BTW moeten worden geleverd, gevolgd door aftrek in een ander land en een verrekening tussen de lid-staten. De huidige voorkeur gaat derhalve uit naar de toepassing van het bestemmingslandbeginsel.

Ook het drietal in bijgevoegde notitie genoemde mogelijkheden om binnen het huidige systeem verbeteringen aan te brengen werd tijdens het Ronde Tafel Gesprek positief ontvangen.

Het betreft in de eerste plaats de mogelijkheid om in de gevallen waarin thans de zogenaamde Achtste Richtlijn² wordt toegepast, een vorm van verrekening tussen lid-staten in te voeren. De Achtste Richtlijn stelt ondernemers in staat de BTW terug te vorderen in landen waarin zij niet

² Richtlijn van de Raad van 6 december 1979 (nr. 79/1072/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgeving der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (Pb. EG nr. L 331/11 van 27 december 1979).

geregistreerd zijn als aldaar BTW in rekening wordt gebracht, bij voorbeeld ter zake van de aankoop van brandstof.

De ondernemers zouden volgens het voorstel die BTW dan in eigen land kunnen verrekenen of terugkrijgen waarbij verrekening tussen de belastingadministraties van de Lid-Staten zou moeten plaats vinden.

Deze optie vond in het Ronde Tafel Gesprek veel weerklank en wordt ondersteund door de Commissie vermindering administratieve verplichtingen bedrijfsleven (de Commissie Van Lunteren). Ik neem mij dan ook voor, deze optie in Europa uit te dragen.

Een tweede mogelijkheid betreft het geleidelijk opzetten van een Europese BTW-verordening, primair gericht op het wegwerken van onnodige nationale verschillen in de uitvoeringspraktijk.

De derde mogelijkheid betreft het verlenen van een vergunning aan ondernemers, die relatief veel te maken hebben met de intra-communautaire BTW-verplichtingen, om deze verplichtingen in het eigen land te vervullen.

Ook beide laatstgenoemde mogelijkheden werden in het Ronde Tafel Gesprek onderschreven als nuttig, waarbij door sommigen zelfs werd gepleit voor een omvorming van alle BTW-regels tot één uniform Europees BTW-wetboek.

Eén opmerking die diverse sprekers tijdens het Ronde Tafel Gesprek plaatsten wil ik nog onder uw aandacht brengen.

In de notitie worden de administratieve lasten voor de Nederlandse ondernemers van het huidige intracommunautaire BTW-systeem als relatief beperkt gekenschetst, op een niveau van f 40 tot f 60 miljoen per jaar. Diverse sprekers achtten deze schatting (te) laag. Op basis van de huidige kennis is een hogere schatting echter niet verantwoord te maken en ook de deelnemers aan het gesprek hebben geen nadere gegevens verstrekt.

Tot slot merk ik op dat het in mijn bedoeling ligt, de notitie ook aan te bieden aan de Europese Commissie en aan mijn buitenlandse collega's, als een bijdrage aan de gedachtenvorming daar.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend

NAAR EEN DEFINITIEF BTW-SYSTEEM BINNEN DE EUROPESE UNIE

1. Het huidige intracommunautaire BTW-systeem

Nultarief als basiskenmerk

Met ingang van 1 januari 1993 functioneert een nieuw systeem voor de heffing van BTW in het verkeer van goederen en diensten tussen de landen van de Europese Unie. Dit systeem is vormgegeven als een tijdelijke regeling in de Zesde Richtlijn inzake Omzetbelasting van de Raad van Ministers van de Europese Unie. In dit huidige, formeel tijdelijke systeem wordt op een levering van goederen naar een ander EU land in de regel een nultarief toegepast in het land dat de goederen verlaten, en wordt aansluitend BTW geheven in het land van aankomst van de goederen. Indien de afnemer een normale ondernemer is, kan die laatste BTW direct ook weer worden afgetrokken.

Tijdelijk tot 1997

De Zesde Richtlijn vormt de betrekkelijk gedetailleerde basis voor de nationale wetgevingen inzake de omzetbelasting in de lid-staten. Op onderdelen laat de richtlijn nationaal te bepalen keuzes open. Volgens de richtlijn dient uiterlijk op 1 januari 1997 een definitief systeem te worden ingevoerd. Aan de Europese Commissie draagt de richtlijn op om nog in 1994 een evaluatie van het tijdelijke systeem aan de Raad van Ministers te overleggen, alsmede een voorstel voor het definitieve systeem. Van de Raad van Ministers verwacht de richtlijn een besluit over dit definitieve systeem voor het einde van 1995. Indien een besluit echter uitblijft, voorziet de richtlijn in een automatische verlenging van het huidige systeem, zij het dat zonder aanvullende EG-regelgeving wel het sinds 1-1-93 geldende minimum percentage van 15 zou vervallen per 1-1-97.

2. Het definitieve BTW-systeem

Basisprincipe Zesde Richtlijn

Voor het definitieve systeem voorziet de Zesde Richtlijn in beginsel een wezenlijk ander systeem van heffing dan het huidige. In dat beoogde definitieve systeem zou het nultarief voor een intra-EU levering vervallen en zou deze levering worden belast met het BTW tarief van het land van vertrek van de goederen. De leverende ondernemer draagt deze door hem aan zijn afnemer in rekening gebrachte BTW af aan de fiscus van zijn eigen land. De afnemende ondernemer zou de hem aldus in rekening gebrachte BTW in het land van aankomst van de goederen kunnen aftrekken op zijn normale BTW-aangifte in dat land. Voor de leverancier en de afnemer ontstaat op die manier financieel gezien hetzelfde resultaat als onder het huidige systeem; de goederen blijven per saldo BTW-vrij in de ondernemerssfeer. Voor de betrokken lid-staten geldt dit gelijke financiële resultaat zonder nadere voorziening niet; er heeft immers heffing en afdracht van BTW plaatsgevonden in het land van oorsprong van de goederen tegen het tarief van dat land (vandaar de aanduiding van deze methode van heffing als het oorsprongslandsysteem), terwijl de aftrek is toegepast in het land van de bestemming van de goederen.

Verrekening tussen lid-staten

Een verschuiving van de opbrengsten van de BTW tussen de lid-staten via de invoering van het definitieve systeem wordt echter niet beoogd. Ook indien voor de heffing het oorsprongslandsysteem zou worden

gevolgd, dienen de opbrengsten uiteindelijk ten goede te komen aan het land van de bestemming van de goederen (bestemmingslandbeginsel). Om voor de betrokken lid-staten hetzelfde budgettaire resultaat te bereiken als onder het huidige systeem, zou de lid-staat waar de BTW is afgedragen, dit bedrag dus moeten doorbetalen aan de lid-staat waar deze BTW weer is afgetrokken. Deze verrekening past bij het karakter van de BTW als een algemene verbruiksbelasting, waarvan de opbrengst ten goede komt aan het land waar het verbruik plaatsvindt. Ook de BTW geheven over goederen die intracommunautair worden geleverd aan niet-afrekgerechtigden, zoals particulieren en bijzondere ondernemers, zou op grond van ditzelfde principe via een verrekensysteem aan het land van verbruik van de goederen moeten toevoelen. Het is vooral deze noodzaak tot verrekening tussen de lid-staten die in het verleden een positief besluit van de Raad van Ministers tot de invoering van een dergelijk systeem heeft geblokkeerd, hoewel de Europese Commissie daartoe strekkende voorstellen had ingediend.

Criteria Raad van Ministers EU

De Raad van Ministers van de Unie heeft in de tweede helft van 1994 tijdens het Duitse voorzitterschap een viertal criteria vastgelegd waaraan een definitief systeem moet voldoen. In grote lijnen komen deze criteria er op neer dat onder het definitieve systeem, ten opzichte van het huidige regime, geen vermindering van de belastingopbrengst voor elk van de lid-staten mag optreden, de risico's van fraude niet mogen toenemen, de concurrentie neutraliteit tussen de ondernemers in de onderscheiden lid-staten gehandhaafd moet blijven, en dat de administratieve lastendruk voor de ondernemers en de belasting-autoriteiten zou moeten verminderen. De Nederlandse regering heeft deze criteria van harte gesteund en heeft met name nadruk gelegd op de opdracht om de administratieve lastendruk voor de ondernemers te verminderen.

Verwachte voortgang

In de voorbereidende besprekingen die tot de vaststelling van de criteria hebben geleid, is wederom gebleken dat de meeste lid-staten grote aarzelingen hebben om het huidige systeem, gebaseerd op nultarieven voor leveringen tussen EU-landen, te verlaten. De Europese Commissie heeft inmiddels aangekondigd in elk geval niet voor juni 1995 met een nadere gedachtenbepaling over een definitief systeem te komen. Naar verwachting zal de Europese Commissie bovendien daartoe geen voorstel indienen, maar slechts een discussiestuk, aangeduid als een Groenboek. Hoewel deze vertraging op zichzelf in strijd is met de letter van de Zesde Richtlijn, moet het verstandig worden geacht dat meer tijd wordt genomen voor de voorbereiding van de besluitvorming. De efficiëntie en de effectiviteit van het huidige systeem, waarmee elk voorgesteld definitief systeem vergeleken moet worden, vallen ook twee jaar na de invoering nog niet tot in alle details te beoordelen. De fiscale controle over het eerste jaar van werking van het huidige systeem, 1993, is immers in alle lid-staten pas recent aangevangen. Voorts maakt de toetreding van drie nieuwe lid-staten tot de Unie enige vertraging redelijk, omdat deze landen anders reeds vrij snel na de aanpassingen in verband met de toetreding hun BTW-systeem opnieuw zouden moeten aanpassen.

3. Duitse voorstellen

Eenvoud voor ondernemers

Aan Nederlandse zijde is de voorbereiding van de gedachtenvorming over het definitieve systeem in 1994 ter hand genomen. In Duitsland was

dit al eerder gebeurd, en dat heeft daar in 1994 geleid tot een door een commissie bestaande uit ambtenaren, onafhankelijke deskundigen en vertegenwoordigers van het bedrijfsleven uitgewerkt voorstel voor het definitieve systeem. Het Duitse rapport gaat uit van hetzelfde beginsel als grondslag voor het definitieve systeem als in de Zesde Richtlijn is neergelegd. Dit komt er, zoals gezegd, op neer dat het nultarief voor prestaties binnen de Europese Unie wordt geschrapt en alle voor de BTW relevante prestaties worden belast met BTW naar het tarief van het land waar die prestatie volgens de Zesde Richtlijn wordt geacht plaats te vinden. Het evidente potentiële voordeel van een dergelijk systeem is de eenvoud voor de ondernemers. Voor alle transacties binnen de Europese Unie geldt bij een onverkorte toepassing van dit beginsel hetzelfde BTW-systeem (en tarief), of het nu gaat om een transactie met een partij in dezelfde lid-staat of een transactie met een partij in een andere lid-staat. Alleen transacties met ondernemers buiten de Unie zouden nog tot een afwijkende behandeling noodzaken. Ook zou de fraudepotentie van een dergelijk systeem lager kunnen zijn, omdat iedere mogelijkheid om een nultarief toe te passen – zoals in het huidige systeem bij transacties met een partij in een andere lid-staat en dus om goederen BTW-vrij te kunnen verplaatsen, nu eenmaal kansen biedt voor zwarte, belastingvrije afzet.

Gevolgen voor fiscus

Voor de belasting-autoriteiten van de lid-staten leidt een systeem waarin ondernemers niet alleen de BTW kunnen aftrekken die binnenlands in rekening is gebracht, maar ook de BTW die op facturen uit 14 andere lid-staten in rekening is gebracht, uiteraard tot meer werk. Facturen moeten worden beoordeeld op legitimiteit en dit zal minder gemakkelijk zijn indien de facturerende ondernemer niet in het eigen land is gevestigd. Ook ontstaan nieuwe werkzaamheden in verband met de verrekening tussen de lid-staten. Dit alles behoeft op zichzelf de invoering van een dergelijk systeem niet te blokkeren indien de verlichting van de administratieve lasten voor de ondernemers aanzienlijk zou zijn, in elk geval duidelijk groter dan de verzwaring voor de belasting-administraties.

4. Methode van beoordeling

Administratieve lasten als maatstaf

De Raad van Ministers van de Unie heeft vier criteria vastgelegd waaraan een definitief systeem moet voldoen. Drie van de vier criteria, te weten budgettaire neutraliteit, fraudebestendigheid en concurrentie-neutraliteit, worden beschouwd als absolute randvoorwaarden. Qua aanpak worden dus alleen alternatieven in ogenschouw genomen, die aan deze criteria tenminste even goed voldoen als het huidige systeem. Vervolgens kan een vergelijking tussen alternatieven en het huidige systeem zich richten op het vierde criterium, de administratieve lasten voor met name de ondernemers.

Stappen in de analyse

Om te kunnen beoordelen of werkelijk sprake is van een wezenlijke verlichting van de administratieve lasten voor ondernemers indien een alternatief systeem wordt ingevoerd, dient een aantal vragen te worden beantwoord. Het gaat globaal om de volgende stappen. De administratieve kosten van het huidige systeem dienen als vergelijkingsmaatstaf bekend te zijn. Om de administratieve lasten van een voorgesteld ander systeem daarmee te kunnen vergelijken, dient vervolgens een schatting te worden gemaakt van het systeem dat na Europese besluitvorming uit de bus kan komen, en dus naar het oordeel van alle 15 landen in elk geval

voldoet aan de criteria van budgettaire stabiliteit en neutraliteit, fraudebestendigheid en concurrentie neutraliteit. Een dergelijke schatting is uiteraard een hachelijke onderneming; enig realisme gebiedt om daarbij niet uit te gaan van een idealistisch model. In een volgende stap dienen de administratieve lasten van een dergelijk alternatief systeem te worden geraamd. Voor een afrondend oordeel in de vergelijking met het huidige systeem dient tenslotte te worden onderzocht in hoeverre de administratieve lasten ook bij behoud van de basiskennmerken van het huidige systeem verminderd zouden kunnen worden.

Administratieve verplichtingen huidige systeem

In het huidige systeem kunnen goederen tegen het nultarief worden geleverd aan een ondernemer in een ander EU-land. De leverende ondernemer dient daartoe het in de Unie unieke BTW-nummer van zijn afnemer te achterhalen, zo nodig te verifiëren en te gebruiken in de facturering. Voor een correcte toepassing van het nultarief dient hij voorts bewijsstukken te vergaren en te bewaren waaruit blijkt dat de geleverde goederen het land hebben verlaten. In de veelal maandelijkse aangifte van de BTW dient hij aparte melding te maken van de totaalsommen aan goederen die hij heeft geleverd aan afnemers in andere lid-staten tezamen, en van de goederen die hij uit de andere lid-staten tezamen heeft aangekocht, in het BTW-jargon: heeft verworven. Daarnaast dient hij elk kwartaal een aparte opgave in te dienen van de totaalsommen aan leveringen aan elke afzonderlijke afnemer in een andere lid-staat, gerubriceerd naar hun BTW-nummers, de zogenaamde «listing». Door de lid-staten worden deze lijsten bewerkt en onderling elektronisch uitgewisseld. Indien blijkt dat de aangifte van BTW wat betreft de opgave van leveringen tegen nultarief naar andere lid-staten, of wat betreft de opgave van verwervingen van goederen tegen nultarief uit andere lid-staten niet sporen met de door de belastingdiensten internationaal uitgewisselde gegevens, kunnen de ondernemers worden geconfronteerd met verzoeken om aanvullende informatie van de belastingdiensten om «mismatches» op te helderen. Dit systeem van matching is met name bedoeld om zeker te stellen dat goederen die belastingvrij een land verlaten, in een ander land weer als belast opduiken.

Kosten huidige systeem

Door het Economisch Instituut voor het Midden- en Kleinbedrijf (EIM) is een methode ontwikkeld om de administratieve lasten van dit huidige systeem te benaderen. In deze methode worden de aantallen handelingen die moeten worden verricht geschat, op tijd gesteld en gewaardeerd tegen een uurtarief. Op basis van die methode kan worden geschat dat de administratieve lasten van dit huidige systeem voor de 80 000 tot 100 000 Nederlandse ondernemers die intracommunautair actief zijn, zich bewegen op een niveau van 40 miljoen per jaar. De eveneens door het EIM geschatte relatief hoge kosten van de eveneens vanaf 1993 ingevoerde statistiekverplichting zijn daarbij buiten beschouwing gelaten, omdat deze los staan van de BTW-verplichtingen. De gegeven schatting gaat uit van een volgens de bedoelingen werkend systeem, met een ten opzichte van de oorspronkelijke EIM-gegevens wat hogere schatting van de kosten voor nationale controle en voor de nacontrole op basis van het systeem van listing en matching.

Kosten 40 à 60 miljoen per jaar

Indien er mee rekening wordt gehouden dat in de praktijk de bewerkelijkheid van de bewijsvoering rond het nultarief en de doorwerking daarvan naar de administratieve organisatie van de ondernemingen kan

tegenvallen, zouden de kosten, ook rekening houdend met de hierna nog te noemen bijzondere regelingen, nog enkele tientallen miljoenen kunnen oplopen, tot ca. 60 miljoen per jaar. In vergelijking met het totale niveau van de administratieve lasten voor Nederlandse ondernemers van de BTW, door hetzelfde EIM geraamd op 1,5 à 2 miljard per jaar, gaat het hoe dan ook om een relatief gering bedrag. De administratieve lasten van de BTW-behandeling in het intracommunautaire verkeer wegen ruim op tegen de grote voordelen die met het daardoor mogelijk geworden wegvallen van de fiscale grensformaliteiten zijn bereikt, te weten in de orde van honderden miljoenen per jaar. Niettemin blijft het interessant om te onderzoeken in hoeverre deze kostenpost verlaagd kan worden, dit te meer daar over de hele Unie bezien het om een significante kostenpost kan gaan.

Accent op hoofdregels

De aandacht wat betreft de administratieve lastendruk voor ondernemers wordt in de beoordeling en vergelijking van alternatieve BTW-systemen primair gericht op de toepassing door ondernemers van de hoofdregels van die systemen. Het huidige systeem kent een groot aantal bijzondere regelingen, zoals voor nieuwe voertuigen, voor afstands-verkopen aan particulieren, voor aankopen door niet-afrekgerechtigde ondernemers en rechtspersonen, voor de accijnsgoederen, en voor kleine ondernemers. De administratieve lasten van die bijzondere regelingen zijn nog maar moeilijk te schatten. Voor een vergelijking tussen de administratieve lasten voor ondernemers van het huidige systeem en die van voorgestelde andere systemen zijn de bijzondere regelingen maar ten dele relevant, omdat hierover aparte besluitvorming kan plaatsvinden en niet valt uit te sluiten, dat ook het definitieve systeem zijn bijzondere regelingen zal kennen.

5. Altijd heffing van BTW binnen de EU?

Twee grote problemen

Volgens de voorlopige inzichten zal het zeer moeilijk zijn om de administratieve lasten van de BTW in het intracommunautaire verkeer wezenlijk te verlagen in een systeem dat systematisch uitgaat van heffing in het ene EU-land, gevolgd door aftrek in een ander EU-land. Hiervoor zijn twee hoofdoorzaken aan te wijzen. De eerste oorzaak vormen de administratieve verplichtingen die in een realistische, Europees aanvaardbare uitwerking van een dergelijk systeem naar verwachting opgelegd zullen worden aan de ondernemers om het systeem van verrekening tussen de lid-staten operationeel en betrouwbaar te maken. Deze administratieve verplichtingen zullen ook een vertaling vinden naar een grote groep bijzondere ondernemers en niet-ondernemers die thans nog maar weinig met de administratieve last van de BTW te maken heeft. De tweede oorzaak vormen de transacties waarbij de beweging van de goederen niet parallel loopt met de adressering van de facturen. Budgettair, in de verrekening tussen de lid-staten, dient in een BTW-systeem de beweging van de goederen te worden gevolgd, maar bij een andere adressering van de facturen ontbreekt daarvoor een efficiënte administratieve basis. Beide oorzaken worden hierna toegelicht en uitgewerkt.

Noodzaak verrekensysteem

Een systeem waarin intracommunautair moet worden geleverd met een positief BTW-tarief, gevolgd door aftrek van de BTW in een ander land dan waar die BTW is afgedragen, dient onontkoombaar te voorzien in een

verrekening tussen de lid-staten. De BTW die in Nederland is geheven en voldaan op leveringen naar Duitsland, dient bijvoorbeeld in Duitsland te kunnen worden afgetrokken ten laste van de Duitse fiscus; Nederland dient ter compensatie de geheven BTW aan Duitsland door te betalen. Gelet op het omvangrijke handelsverkeer binnen de Unie gaat het daarbij om zeer aanzienlijke bedragen die jaarlijks tussen de lid-staten dienen te worden verrekend. Voor Nederland zullen de inkomende en uitgaande verrekenbedragen elk in de orde van 25 miljard per jaar liggen. Gelet op de netto export positie zal het Nederland uitgaande verrekenbedrag enkele miljarden hoger liggen dan het Nederland inkomende verrekenbedrag. Zonder verrekening in Europees verband zouden deze laatste, extra miljarden aan Nederland toevloeien. Meer in het algemeen geldt dat zonder verrekening de landen met een export-overschot in het intra-EU verkeer er op vooruit zouden gaan ten koste van de andere lid-staten, en hiervoor bestaat uiteraard geen draagvlak in de Unie. De landen met een netto export-overschot en een sterke munt zouden van een systeem van verrekening bovendien een beperkt valuta- en rentevoordeel kunnen overhouden.

Aangiften als basis verrekening

De lid-staten zullen de te betalen verrekenbedragen, gelet op de aanzienlijke omvang, met vrij grote nauwkeurigheid en zekerheid willen kunnen vaststellen. Er moet bovendien van worden uitgegaan, dat elke lid-staat zelfstandig wil kunnen controleren of het inkomende, eveneens omvangrijke verrekenbedrag overeenstemt met het verbruik van goederen in het eigen land. Het ligt niet voor de hand dat in de Unie een compromis kan worden bereikt waarin voor het inkomende verrekenbedrag geheel wordt afgegaan op de opgave van de betalende lid-staat. Ook moet worden aangenomen dat de vaststelling van de verrekenbedragen, zowel de te betalen als de te ontvangen bedragen, zal moeten worden gebaseerd op een totalisering van de BTW van de individuele transacties. Dit lijkt reeds aangewezen uit oogpunt van stimulansen tot fraude detectie en vanwege de gewenste nauwkeurigheid, maar het zal ook de enige objectieve sleutel blijken. Elke andere benadering van de verrekenbedragen, bijvoorbeeld aan de hand van macro-economische statistieken, zou er toe leiden dat de besluitvorming over de verrekening een objectieve BTW-grondslag ontbeert en daardoor mede kan worden bepaald door niet aan het feitelijk verbruik van goederen en diensten ontleende, politiek bepaalde wensen. Voorstellen van de Europese Commissie die uitgingen van verrekeningen op basis van macro-economische statistieken zijn in het verleden ook verworpen door alle lid-staten. Ook voor verrekensystemen via een door de Europese Commissie beheerde kas bestond en bestaat geen draagvlak in de Unie. De enige resterende mogelijkheid is dan een verrekening tussen de lid-staten onderling. Het eerder genoemde Duitse rapport gaat ook uit van een dergelijk bilateraal verrekensysteem, gebaseerd op de BTW-aangiften per ondernemer. Pas indien in een volwaardige Europese Monetaire Unie een draagvlak zou ontstaan voor de BTW als een Europese belasting, zouden deze verrekenproblemen op een andere wijze kunnen worden opgelost.

Aangiften ingewikkelder

In een systeem van verrekening tussen de lid-staten zal van de ondernemers moeten worden gevraagd om in de aangifte van de BTW een splitsing aan te brengen in de leveringen per lid-staat. Deze bedragen vormen de basis voor de vaststelling in het land van zijn vestiging waar hij aangifte doet van de naar die lid-staten te verrekenen bedragen. Van de ondernemers zal in een dergelijk systeem evenwel onontkoombaar ook

worden gevraagd om de aankopen uit de andere lid-staten naar land te splitsen. Deze bedragen vormen immers voor het land van hun vestiging de enige beschikbare basis voor de controle op de omvang van de uit de andere landen ontvangen verrekenbedragen. De aangifte voor de BTW wordt dus aanzienlijk gecompliceerder. In praktische termen kan dit effect worden aangeduid als de opnemings van tenminste 2 x 14 extra vakjes in de aangiftebiljetten voor de BTW, te weten voor de BTW die rust op verkopen naar en de aankopen uit 14 lid-staten. Gerekend moet ook worden op een frequente en gedegen controle op de door de ondernemer gemaakte uitsplitsingen, zowel die naar de lid-staten waarnaar moet worden verrekend, als die naar de lid-staten van waaruit verrekenbedragen moeten worden ontvangen, omdat de budgettaire belangen voor de lid-staten groot zijn. Deze controle vertaalt zich uiteraard in een administratieve lastendruk voor de ondernemers. Deze worden voor zeer aanzienlijke bedragen als het ware een rol van primaire boekhouder van de lid-staten opgedrongen.

Jaarlijkse aangifte niet-aftrekgerechtigden

Voor een adequate controle van de inkomende verrekenbedragen zal het noodzakelijk zijn om ook de aankopen uit andere lid-staten door niet-aftrekgerechtigde ondernemers en niet-ondernemers, anders dan echte particulieren, in beeld te brengen. Het gaat hier in Nederland alleen al om een groep van maximaal 200 000 personen, zoals de landbouwers die onder de forfaitaire landbouwregeling vallen, de ondernemers die niet tot aftrek gerechtigd zijn, de vrijgestelde verenigingen en rechtspersonen, zoals ziekenhuizen, en de overheidsinstellingen. Deze groep wordt verder aangeduid als bijzondere ondernemers. Het gaat hier in Nederland om miljarden aan goederen en diensten die jaarlijks door betrokkenen in deze sector uit andere lid-staten worden aangekocht. Indien de omvang van deze aankopen niet in Nederland zichtbaar zou worden gemaakt, zou Nederland bijvoorbeeld voor vele honderden miljoenen niet zelf kunnen controleren of de andere lid-staten voldoende verrekenen naar Nederland. In deze verrekenbedragen is immers ook de BTW begrepen die uit de andere lid-staten aan de afnemers in deze groep in rekening is gebracht. Indien men wel controle wil kunnen uitoefenen, betekent dit dat al deze personen en instellingen tenminste jaarlijks een opgave zouden moeten gaan verrichten van hun intra-EU aankopen.

Aftrek bij niet-aftrekgerechtigden...

Bovendien zal bij het uitblijven van een volledige tariefharmonisatie in de BTW – en er is geen aanwijzing dat voor een zo vergaande harmonisatie een draagvlak in de Unie bestaat – moeten worden voorkomen dat het voor de niet tot aftrek van BTW-gerechtigden aantrekkelijk wordt om vooral aankopen te doen uit landen met relatief lage BTW-tarieven. Lid-staten met relatief hoge BTW-tarieven zullen bovendien kunnen verlangen dat aankopen bij de ondernemers in die landen door niet-aftrekgerechtigden uit andere landen niet door de BTW worden afgeremd. Daarom zal een Europees aanvaardbaar systeem vermoedelijk moeten voorzien in een mogelijkheid om bij de groep thans niet-aftrekgerechtigden de buitenlandse BTW toch in aftrek te laten komen, gevolgd door heffing van het BTW-tarief van het land van vestiging. Een aankoop van een Nederlands ziekenhuis in Denemarken zou dan tegen 25% Deense BTW geschieden; het Nederlandse ziekenhuis zou die BTW in Nederland kunnen aftrekken, onder gelijktijdige voldoening van 17,5% Nederlandse BTW. Een mogelijk concurrentieverstorend effect van het hoge Deense tarief wordt aldus vermeden. Denemarken zou de geheven 25% naar Nederland verrekenen.

Lasten niet-afrekgerechtigden

De administratieve lastendruk van deze extra voorziening in het BTW systeem zal aanzienlijk kunnen zijn. Het in een dergelijk systeem moeten betrekken van een relatief grote groep thans vrijwel buiten de administratieve verplichtingen van de BTW staande personen ontmoet op zichzelf enkele maatschappelijke bezwaren. Niettemin moet daarbij worden opgemerkt dat de groep bijzondere ondernemers ook in het huidige systeem bijzondere verplichtingen heeft indien het gaat om aankopen uit andere EU-landen. Zolang die aankopen beneden een drempel blijven – in Nederland thans f 23 000 per jaar – mag worden aangekocht tegen het BTW tarief van het land van herkomst, zodra de drempel wordt overschreden moet tegen het nultarief worden aangekocht maar moet binnenlands aangifte worden gedaan van de verwerving. Het controleren op drempeloverschrijding en het eventueel moeten doen van aangifte betekent reeds in het huidige regime een zekere administratieve lastendruk voor deze bijzondere ondernemers.

Tariefharmonisatie geen oplossing

De noodzaak tot verrekening, en dus de daarmee samenhangende problemen, verdwijnen niet bij zelfs een volledige harmonisatie van de tarieven. De omvang van de verrekening hangt primair af van de materiële omvang van de goederenstromen tussen de EU-landen. Ook na een volledige tariefharmonisatie zou het puur toeval zijn indien in de handelsverhouding tussen twee landen een evenwicht tussen invoer en uitvoer zou optreden, zodat er per saldo geen BTW zou zijn te verrekenen. Een grotere tariefharmonisatie zou wel het concurrentieverstorende effect van de BTW op de niet-afrekgerechtigden verminderen. Ook dan blijft het echter de vraag of alle lid-staten zouden willen accepteren dat de BTW die rust op het soms aanzienlijke verbruik van goederen en diensten uit andere lid-staten in deze maatschappelijke sectoren in die andere lid-staten achterblijft, evenals dat thans het geval is voor de BTW die rust op de aankopen door particulieren. Het feit dat voor afstandsverkoop aan particulieren reeds een uitzondering is gemaakt op dit laatste beginsel, doet anders vermoeden. Tariefharmonisatie binnen de BTW moet dus op zijn eigen waarde worden bezien; een oplossing voor de verrekenproblematiek is het niet.

Ketentransacties

Een probleem van geheel andere orde in een systeem waarin altijd met BTW (anders dan met een nultarief) moet worden gepresteerd, vormen transacties waarbij de adressering van de facturen niet parallel loopt aan die van de betrokken goederen. Een voorbeeld vormen de zogenoemde ketentransacties. Bij ketentransacties wordt eenzelfde goed, dat soms niet uniek is geïdentificeerd, verscheidene malen verhandeld tussen personen in een keten. De verschillende personen in de keten behoeven elkaar daarbij niet te kennen. Het kan gaan om een eenvoudige keten waarbij een ondernemer in EU-land A een bepaalde zaak bestelt bij een leverancier in een ander EU-land B, die het echter niet in voorraad heeft en op zijn beurt bestelt bij een leverancier in weer een ander EU-land C, die het goed rechtstreeks aflevert bij de oorspronkelijke bestellende ondernemer in land A. De goederen gaan dus van C naar A, de facturen van C naar B en van B naar A.

Ketentransacties en verrekening

In dit geval moet zeker worden gesteld dat het verrekenbedrag eindigt in het land van de oorspronkelijk bestellende ondernemer, en dit vergt bij

het daartoe volgen van de facturen in beginsel twee verrekeningen voor ongeveer hetzelfde bedrag, van land C naar land B en van land B naar land A. Indien het zou gaan om een bestelling van een ondernemer in land B bij een ondernemer in land C met de opdracht het goed in een nevenvestiging van de bestellende ondernemer in land A te bezorgen, dient de ondernemer in land B zelfs via een aparte verklaring aan de fiscus van zijn eigen land duidelijk te maken, dat het uit land C ontvangen verrekenbedrag moet worden doorgesluisd naar land A. Indien het zou gaan om een partij goederen in Rotterdam die herhaalde malen wordt verhandeld tussen partijen in verschillende lid-staten zonder daadwerkelijk te worden vervoerd, en vervolgens wellicht door de laatste koper worden uitgevoerd tegen nultarief naar de Verenigde Staten, zou bij het volgen van de facturen een BTW-bedrag via verrekening tussen de betrokken lid-staten moeten worden «rondgepompt» zonder enig nuttig netto eindresultaat. Indien de facturen in dit geval niet de basis van de verrekening zouden vormen, en het huidige systeem van bepaling van de plaats van prestatie zou blijven bestaan, zouden al deze transacties in Nederland worden geacht plaats te vinden en zouden de betrokken ondernemers uit de andere lid-staten elkaar steeds Nederlandse BTW in rekening moeten brengen en de in rekening gebrachte Nederlandse BTW ook weer kunnen aftrekken, waartoe zij alle in Nederland aangifte moeten doen.

Toch nultarief voor ketentransacties?

Deze voorbeelden illustreren dat het bestaan van ketentransacties in een systeem waarin altijd met een positief BTW-bedrag wordt gefactureerd er toe leidt dat óf de omvang van de tussen de lid-staten te verrekenen bedragen flink wordt opgeblazen, óf ondernemers zich relatief vaak voor de BTW in een land moeten laten registreren waar ze niet zijn gevestigd, en daar aangifte moeten doen. Beide mogelijkheden zijn niet aantrekkelijk. Bovendien zal in een aantal gevallen moeten worden gewerkt met aparte verklaringen om discrepanties tussen facturering en goederenbeweging voor de verrekeningen te corrigeren, hetgeen administratief bewerkelijk is en moeilijk controleerbaar. De conclusie kan worden getrokken dat in een systeem waarin heffing van BTW in het intracommunautaire verkeer de regel wordt, voor bepaalde categorieën transacties toch weer een uitzondering op die regel moet worden gemaakt. Waar in eerste aanleg dus een onderscheid tussen binnenlandse en intracommunautaire transacties zou worden weggenomen, doordat heffing van BTW voor beide typen transacties de hoofdregel wordt, ontstaat een nieuw onderscheid: tussen «gewone» transacties, waarbij de facturering en de goederenbeweging parallel lopen, en andere transacties, waarbij dat niet het geval is. Voor deze laatste transacties zal een vorm van nultarief waarschijnlijk behouden moeten blijven. Daarnaast geldt, dat alle intracommunautaire transacties administratief toch al afwijkend moeten worden behandeld door de ondernemers in verband met de werking van het verrekensysteem. Feitelijk moet worden gevreesd voor het ontstaan van vier systemen: binnenlands (heffing van BTW), intracommunautair standaard (heffing van BTW met bijzondere administratieve verplichtingen), intracommunautair bijzonder (een vorm van nultarief) en met derde landen buiten de EU (nultarief).

Verdere complicaties

Een systeem waarin heffing van BTW in het intracommunautaire handelsverkeer de regel wordt, vergt vermoedelijk nog enkele nieuwe regelingen. Wat betreft de diensten zou het onlogisch zijn om vast te houden aan de thans nog bestaande, zeer praktische en efficiënte mogelijkheden om bij het verrichten van een dienst voor een afnemer in

een ander land geen BTW in rekening te brengen, maar de voldoening van de BTW aan de afnemer over te laten (de zogenaamde verleggingsregeling). In het andere geval zou immers de helderheid van de basisregel: altijd BTW, worden ondergraven en ontstaan ongewenste prikkels om leveringen van goederen voor te wenden als diensten. Voorts moet er mee rekening worden gehouden dat een dergelijk systeem, om Europees aanvaardbaar te worden, moet voorzien in een uitbreiding van de factuurverplichtingen (zonder een op naam gestelde factuur is immers geen verrekening mogelijk) en in een handhaving van een regeling voor afstandsverkoop aan particulieren in verband met de budgettaire belangen. Tenslotte zal de aanvaardbaarheid van een dergelijk systeem staan of vallen met een adequate regeling om meningsverschillen tussen de lid-staten over de hoogte van de te verrekenen bedragen op te lossen. Omdat de bedragen die de lid-staten vaststellen terugvoeren op een zeer groot aantal individuele transacties, is dit bepaald geen sinecure. Niet valt uit te sluiten dat indien meningsverschillen tussen lid-staten optreden, de ondernemers opnieuw administratief zouden worden belast om de hoogte van de bedragen te kunnen doen verifiëren door een door het Hof daartoe ingeschakelde instantie in een voor het Europese Hof van Justitie dienende zaak.

Om welke bedragen gaat het?

Indien een dergelijk systeem wordt ingevoerd, zou Nederland bij de huidige handelsverhoudingen meer aan de andere lid-staten moeten betalen dan dat Nederland uit die landen zou ontvangen. Het netto te betalen bedrag kan van jaar tot jaar sterk fluctueren, voor 1992 en 1993 zou het volgens zeer ruwe schattingen bijvoorbeeld zijn gegaan om ca. 2, resp. ca. 5 miljard. Dit betreft niet een nadeel voor Nederland; het gaat hier om door de systeem-aanpassing gecreëerde BTW meer-ontvangsten die thans ook niet ten gunste van Nederland komen. In beginsel kan er van worden uitgegaan dat de ondernemers in hun aangifte de te betalen BTW en de af te trekken BTW, ook die op buitenlandse facturen, per land uitsplitsen en salderen zodat het betalingsverkeer tussen de lid-staten zich kan beperken tot de netto bedragen. Voor Nederland betekent dit dat over 1992, resp. 1993 aan een aantal lid-staten netto in totaal een 4, resp. 6,5 miljard zou zijn betaald, en dat Nederland van enkele lid-staten een 2 resp. 1,5 miljard netto zou hebben ontvangen. Voor de laatste bedragen zou Nederland dus afhankelijk zijn van het betaalgedrag van andere landen. Bovendien moet er mee worden rekening gehouden dat zelfs met een gedegen eigen controle op de aftrekbedragen aan buitenlandse BTW in Nederland, een zeker bedrag aan belastingopbrengsten via verrekening uit de andere lid-staten niet volledig controleerbaar zal blijken in de zin dat de Nederlandse Algemene Rekenkamer tot dat bedrag niet voldoende zekerheid kan verkrijgen over de hoogte van de BTW-ontvangsten. Zelfs bij een onnauwkeurigheid van de verificatie van slechts 0,1% van de naar Nederland te verrekenen BTW kan het reeds gaan om 25 miljoen per jaar.

Per saldo enig voordeel mogelijk

Indien de onderkende nadelen, met name het aparte regime voor ketentransacties, de belasting met extra administratieve verplichtingen binnen de BTW van een grote groep thans vrijwel buiten de BTW blijvende personen, en het ingewikkelder worden van de BTW-aangiften in verband met de verrekening, zouden worden geaccepteerd, zou een systeem bereikbaar worden dat voldoende budgettaire stabiliteit en neutraliteit, fraudebestendigheid en concurrentiëneutraliteit waarborgt en op macro niveau een zekere verlichting van de administratieve lastendruk zou kunnen bewerkstelligen. Op basis van dezelfde methodiek die het EIM heeft toegepast op het huidige systeem, zou die vermindering voor de

Nederlandse ondernemers kunnen worden gesteld op – wellicht – een 25% van de huidige kosten. In grote lijnen kan worden gesteld dat de inspanningen van de ondernemers voor de fiscale controle, zoals de bewijslast verbonden aan de toepassing van het nultarief, inclusief de verificatie en het gebruik van de BTW-nummers, en van de listing en de matching, zouden verminderen vanwege de heffing van BTW als regel.

Nieuwe fraudepotenties

Deze vermindering van de administratieve lasten zal echter niet maximaal zijn, omdat in het systeem nieuwe fraudepotenties aanwezig zijn. De mogelijkheden om na toepassing van het nultarief goederen BTW-vrij af te zetten nemen af, maar de mogelijkheden om met valse facturen ten onrechte aftrek te claimen nemen toe indien daar via gerichte en soms tijdrovende controle niet voor zou worden gewaakt. Hoe efficiënt de belastingdiensten binnen Europa ook samenwerken, de Nederlandse fiscus zal altijd sneller en met minder administratieve belasting van de ondernemers die aftrek vragen de echtheid van een uit Nederland afkomstige factuur kunnen verifiëren dan die van een factuur uit een ander land. De voor mogelijk gehouden vermindering van de administratieve lastendruk vanwege de fiscale controle zal niettemin groter kunnen zijn dan de extra lasten van een ingewikkelder aangifte en de nieuwe lasten van de thans niet-aftrekgerechtigden. Tegenover deze winst voor de ondernemers zou in Nederland een uitbreiding van de belastingdienst moeten staan, in verband met de extra werkzaamheden die verband houden met de behandeling van thans nog buiten de BTW vallende niet-aftrekgerechtigden en met de controle op de uitsplitsing van de BTW (zowel de in rekening gebrachte als de afgetrokken bedragen) naar EU-land.

Verslechtering is evenzeer denkbaar

De aangegeven beperkte winst op de administratieve lasten voor de ondernemers van het beschreven model zou overigens alleen kunnen optreden indien de Europese besluitvorming uitkomt op een systeem waarin slechts de voor controle minimaal vereiste administratieve verplichtingen worden gesteld en binnen het nieuwe systeem onnodige bijzondere regelingen worden geschrapt. Dit staat als uitkomst echter niet bij voorbaat vast. Zo is zeer wel denkbaar dat de uitsplitsing van de BTW over de verkopen naar en aankopen uit de 14 andere lid-staten niet slechts de vorm krijgt van 2 x 14 extra vakjes in de BTW-aangifte, maar van een uitgebreide listing van verkopen en aankopen naar ondernemer, onder handhaving van het gebruik van de BTW-nummers. Zelfs een meer eenvoudige extra uitsplitsing van bijvoorbeeld ook de omzetten, of van de BTW-bedragen naar de tariefcategorieën, kan al tot een forse extra toeneming van het aantal vakjes leiden. In dat geval zouden de administratieve lasten voor de ondernemers eerder toe- dan afnemen. Ook is geenszins uit te sluiten dat ook in een systeem zonder nultarieven voor intracommunautaire prestaties in een Europees compromis bijzondere regelingen worden afgesproken.

Eindoordeel opschorten

Hoewel dus veel negatieve kanttekeningen kunnen worden geplaatst bij een systeem met altijd heffing van BTW, is het nog te vroeg voor een definitief oordeel over de aanvaardbaarheid van een dergelijk systeem zonder nultarieven in het intracommunautaire verkeer. De kosten van het huidige systeem, waarmee een vergelijking zou moeten worden gemaakt, staan nog onvoldoende vast. De analyse die op basis van de ervaringen en gegevens van nu kan worden gemaakt, duidt er wel op dat de winst

van een systeem omschakeling zeer beperkt is en niet duidelijk opweegt tegen de kosten van die systeem omschakeling voor de ondernemers en de extra kosten voor de belastingdiensten. Voor het per 1 januari 1993 ingevoerde systeem zouden de Nederlandse ondernemers volgens gegevens van het EIM tenminste 100 miljoen aan invoeringskosten hebben uitgegeven. De veranderingen ten opzichte van 1992 waren daarbij nog beperkt, omdat materieel gezien «slechts» werd omgeschakeld van een systeem van nultarief bij export naar een nultarief bij vervoer naar een ander EU-land. De veranderingen die nodig zouden zijn voor een systeem waarin heffing van BTW in het intracommunautaire systeem de regel wordt, lijken beduidend groter en kostbaarder. Daarnaast moet als vaststaand worden aangenomen, dat het ideaal, een volledig gelijke behandeling van intra-EU transacties aan die van binnenlandse transacties, niet bereikbaar is met een systeem van deze aard.

6. Systeemwijziging met behoud nultarief

Verschillen binnenlandse en intra-EU heffing

De administratieve lastendruk onder het huidige systeem wordt voor een belangrijk deel bepaald door de verplichtingen die aan de ondernemers worden opgelegd om de beweging van de goederen over de landsgrenzen in het kader van de fiscale controle te kunnen volgen. Een ondernemer die goederen levert aan een andere ondernemer in een ander EU-land moet zijn afnemer met behulp van het BTW-nummer identificeren en hij moet per kwartaal apart melden welk totaalbedrag aan die afnemer is geleverd. Via het berichtenverkeer tussen de lid-staten kan bij die afnemer worden gecontroleerd of hij wel alle aan hem zonder BTW-heffing verrichte leveringen heeft aangegeven. Beide verplichtingen bestaan in het binnenlands verkeer niet. Binnenlands is daaraan ook minder behoefte, omdat de levering dan altijd met BTW geschiedt en de afnemer, om zijn aftrekrecht zeker te stellen, belang heeft bij een correct en op zijn naam gestelde factuur en bij het met dat doel aangeven van zijn verwervingen. De wens om de beweging van de goederen in het fiscale oog te houden leidt onder het huidige systeem ook tot de verplichting om het verlaten van het land van de goederen aan te tonen, als voorwaarde voor de toepassing van het nultarief. Aan deze bewijslast is soms moeilijk efficiënt te voldoen, met name indien de goederen niet door de leverancier, of door een onafhankelijke transporteur, worden vervoerd. Binnenlands bestaat een dergelijke verplichting (uiteraard) niet, maar ook geen analoge verplichting. Een ondernemer hoeft bij een binnenlandse levering niet systematisch aan te tonen naar welke plaats de goederen zijn vervoerd. De vestiging waar de BTW wordt gefactureerd voldoet de BTW op aangifte, de vestiging van de andere ondernemer waarnaar de factuur wordt verzonden, trekt de BTW weer af. Dat de goederen wellicht naar een nevenvestiging van de afnemer zijn verzonden, of in afwachting van een verzendopdracht bij de leverende ondernemer zijn achtergebleven, is voor de BTW-afhandeling in het binnenlands verkeer betrekkelijk irrelevant.

Nultarief en verlegging

Het is theoretisch voorstelbaar – maar in de huidige verhoudingen binnen de Unie nauwelijks denkbaar – dat ook in het intra-EU verkeer de beweging van de goederen als grondslag voor de afhandeling van de BTW minder belangrijk wordt gemaakt, en dat er voor wordt gekozen om de BTW geheel te richten naar de facturering. In een dergelijk systeem kan men zonder budgettaire consequenties materieel vasthouden aan een nultarief voor leveringen aan een ondernemer in een ander EU-land, waarbij via een systeem van systematische verlegging van de belasting-

schuld naar de afnemer in het andere land een werkbare oplossing zou kunnen worden verkregen. Zolang de goederen immers slechts worden verhandeld tussen ondernemers die tot aftrek van BTW zijn gerechtigd, ontvangt in welk systeem dan ook geen enkele lid-staat per saldo BTW. Binnenlands is dat zo, omdat de ondernemer die levert de BTW weliswaar afdraagt, maar de afnemer die BTW in verreweg de meeste gevallen in hetzelfde tijdvak weer aftrekt. In het «Duitse» systeem ontstaat hetzelfde resultaat via de verrekening tussen de lid-staten. Een budgettaire opbrengst ontstaat pas, indien de goederen worden geleverd aan een particulier, of een andere persoon die niet tot aftrek van BTW is gerechtigd.

Andere controle vereist

Een systeem waarin voor intra-EU transacties een verlegging van de belastingschuld zou worden toegepast op basis van de facturering, zou wel een aangepaste vorm van fiscale controle vergen. Per vestiging van een ondernemer zou nauwkeuriger moeten worden gekeken naar de relatie tussen de aankopen en de verkopen, en de relatie tussen de BTW-administratie en andere bedrijfsgegevens, om gevallen van fraude op het spoor te komen, bijvoorbeeld fraude met verzwegen aankopen uit andere lid-staten gevolgd door een zwarte afzet zonder BTW-berekening. Deze fiscale controle moet vermoedelijk worden ondersteund door een vorm van listing van de facturering van goederen zonder heffing van BTW per ondernemer in een andere lid-staat. Deze listing zou wellicht wel kunnen worden toegespitst op het beperkte doel om een van de afnemer onafhankelijke bron van informatie over zijn verwervingen te scheppen. Een dergelijke listing zou niet noodzakelijkerwijze elk kwartaal behoeven te worden verricht en het zou ook minder van belang zijn om een exacte overeenstemming te bereiken tussen het moment van listing door de leverancier en het moment van aangeven van de verwerving door de afnemer. Van belang in een BTW-systeem waarbij de goederenbeweging minder van belang zou zijn, is primair dat bij de reguliere controle van de boeken van een ondernemer, een overzicht beschikbaar is van hetgeen op zijn naam en adres is gemeld aan leveringen zonder heffing bij de leverancier.

Extra verplichtingen niet-aftrekgerechtigden

In een systeem, waarbij de leveranties tussen ondernemers in verschillende EU-landen materieel steeds met een nultarief blijven geschieden, en uitsluitend de boekhouding maatgevend zou zijn voor de BTW-verplichtingen, wordt het relatief van groter belang dan onder het huidige systeem om de controle op de leveringen aan niet-aftrekgerechtigden, anders dan echte particulieren, te verscherpen. Op dat moment ontstaat immers een budgettaire opbrengst voor de lid-staten. De terughoudendheid in de controle zolang de goederen in de ondernemerssfeer blijven moet als het ware worden gecompenseerd met een extra aandacht voor de momenten van sfeerovergang. Dit betekent dat ook in deze benadering een relatief grote groep personen die thans weinig met administratieve BTW-verplichtingen te maken hebben, een verzwarende van de administratieve lasten tegemoet moeten zien. Vermoedelijk zal voor deze groep personen het beste kunnen worden gekozen voor het systeem waarin zij jaarlijks de aankopen tegen nultarief uit de andere EU-landen moeten aangeven, waarbij de BTW van het eigen land over die aankopen moet worden voldaan. In het huidige systeem geldt voor deze groep dat de aankopen uit andere EU-landen tot een bepaalde drempel thans voor Nederland f 23 000 tegen het BTW-tarief van het land van herkomst van de goederen kunnen geschieden, zonder aanvullende nationale BTW-verplichtingen.

Administratieve lasten

Indien er Europees een draagvlak zou kunnen worden gevonden om voor de BTW-heffing in het intra-EU verkeer de beweging van de goederen minder tot grondslag te nemen, zolang ze binnen de ondernemerssfeer verhandeld worden, zouden de administratieve lasten voor de ondernemers ook via die weg kunnen verminderen, en dus zonder dat een grote systeem-omschakeling vereist is. Niettemin blijkt uit het voorgaande reeds dat ook dan enkele bijzondere administratieve verplichtingen voor intracommunautaire transacties vereist zouden blijven. Voor een beoordeling van de administratieve lasten van een systeem waarin de goederenbeweging minder de basis vormt voor de BTW-afhandeling is nog van belang dat voor de leverende ondernemer zeker de verplichting zou moeten blijven bestaan om tenminste te verifiëren of hij aan een ondernemer levert of een beperkt belastingplichtige uit de groep van bijzondere ondernemers, of aan een particulier. Daar staat tegenover dat het niet langer noodzakelijk zou zijn om te verifiëren of een afnemer uit de groep bijzondere ondernemers zijn drempel heeft overschreden, zodat met nultarief moet worden geleverd, of nog niet, zodat met BTW kan worden geleverd.

Per saldo voordelen

Het lijkt althans theoretisch mogelijk om in een systeem waarbij de adressering van de facturen voor de BTW belangrijker wordt dan de beweging van de goederen, heffing van BTW in het intra-EU verkeer blijvend te vermijden, en daarmee de noodzaak van een grootschalige verrekening tussen de lid-staten, en toch een verlichting van de administratieve lasten te bereiken. Een bijkomend voordeel is dat op deze wijze de behandeling van levering van goederen en van het verrichten van diensten vrijwel gelijk kan worden getrokken; in beide gevallen geldt bij een intra-EU prestatie een verlegging naar de afnemer. Theoretisch lijkt het mogelijk om op deze wijze een verlichting van de administratieve lasten van de ondernemers te bewerkstelligen van een 25% tot 30% van de huidige kosten. Vermoedelijk zou ook bij een uitwerking langs deze lijnen aan de zijde van de belastingdiensten wel een uitbreiding nodig zijn om de fiscale controle op peil te houden. Men zou globaal kunnen zeggen dat de blijvende noodzaak van een effectieve fiscale controle na de openstelling van de fiscale grenzen met ingang van 1993 tot drie bijzondere maatregelen heeft geleid: (1) de verplichting tot verificatie van de BTW-status en van de vestigingsplaats van de afnemer; (2) de verplichting tot listing ten behoeve van de matching; en (3) het vereiste om aan de hand van boeken en bescheiden aan te tonen dat de goederen het land hebben verlaten. Van deze drie maatregelen met elk hun eigen administratieve verplichtingen voor de ondernemers zou dus eventueel de derde, in de praktijk meest lastig uit te voeren vereiste, kunnen vervallen.

Europees moeilijk haalbaar

Realisering van deze vereenvoudiging zou een grondige herziening van de Zesde Richtlijn vereisen; de plaats van prestatie wordt immers zowel voor goederen als diensten systematisch verlegd naar het land van de afnemer, indien deze in een andere lid-staat is gevestigd. Het draagvlak in de Unie voor het inslaan van een dergelijke route lijkt vooralsnog afwezig, hoewel verlegging van de plaats van prestatie en van de belastingverschuldigheid naar de afnemer in toenemende mate wordt gekozen als oplossing voor deelproblemen, meest recentelijk weer voor de oplossing van de problemen rond roerende goederen. Indien de Europese Commissie in haar Groenboek echter zou aangeven deze kant op te willen, zou dit voor Nederland tenminste serieus onderzoekbaar zijn.

7. Verbeteringen huidige systeem

Lasten nemen autonoom af

In het algemeen mag worden verwacht dat ook zonder bijzondere maatregelen de administratieve lasten voor de ondernemers van het huidige systeem verder zullen teruglopen. Naarmate de intra-communautair handelende ondernemers bijvoorbeeld meer vertrouwd raken met de BTW-nummers van hun klanten zal er minder tijd verloren gaan met het achterhalen en zonodig bij de belastingdienst verifiëren van die nummers. Thans is al aanwijsbaar dat in de praktijk het aantal BTW-nummers dat wordt geverifieerd aanmerkelijk achterblijft bij het aantal dat in de kostenschattingen van het EIM is verwerkt. Naarmate het huidige stelsel vollediger is verwerkt in de administratieve systemen van de ondernemers zullen de sinds 1993 geldende nieuwe verplichtingen voor facturen, aangiften en listings steeds vaker zonder speciale bewerkingen uit de computers rollen. Deze bijzondere vereisten zijn alle dwingend in de Europese regelgeving voorgeschreven, en kunnen dus nationaal niet worden versoepeld. Wel zou op basis van de voortgeschreden praktijkervaringen in het kader van een algemene herziening van de Zesde Richtlijn kunnen worden onderzocht, of deze vereisten nog allemaal in de huidige maatvoering nodig zijn.

Al bereikte Europese winst

In het kader van de onderhandelingen in Brussel over vereenvoudigingsrichtlijnen worden oplossingen gezocht voor bijzondere knelpunten. In de eerste vereenvoudigingsrichtlijn, die inmiddels in de nationale wetgeving is geïmplementeerd, werd reeds een vereenvoudigde behandeling van korte ketentransacties, te weten de eenvoudige driehoekstransacties, overeengekomen. In de begin 1995 aanvaarde tweede vereenvoudigingsrichtlijn volgen verbeteringen voor onder meer de behandeling van roerende goederen die tijdelijk de grens over gaan voor het ondergaan van een behandeling in een ander land. Als belangrijke knelpunten voor een volgende vereenvoudigingsrichtlijn resteren nog in elk geval de behandeling van langere ketentransacties en de uniformering van de regels voor de fiscaal vertegenwoordiger. Dit laatste is niet zozeer een probleem binnen Nederland, maar wel voor Nederlandse ondernemingen in het buitenland, waar soms zware eisen worden gesteld aan een fiscaal vertegenwoordiger. De verwachting is dat hiervoor in de loop van 1995 concrete oplossingen kunnen worden gevonden.

Nationale vereenvoudigingen

Op nationaal niveau is bezien op welke wijze aan het vereiste dat aan de hand van boeken en bescheiden moet worden aangetoond dat de goederen het land hebben verlaten, op de meest praktische wijze kan worden voldaan. Vooral voor afhaalverkopen kan deze bewijsvoering problemen opleveren, in het bijzonder als er contant wordt afgerekend. In de uitvoeringspraktijk kan de leverancier het bewijs leveren door aan te tonen dat hij zorgvuldig heeft gehandeld. In een Mededeling van de belastingdienst wordt dit vereiste nader geconcretiseerd. De omzetgrens waarboven aan de statistiekverplichting moet worden gedaan is inmiddels voor alle ondernemers gesteld op f 400 000, waardoor een 5000 ondernemers zich niet langer voor die verplichting zien gesteld.

Achtste Richtlijn via verrekening

Hoewel vele negatieve kanttekeningen zijn gemaakt bij het principe van grensoverschrijdende aftrek van BTW, gekoppeld aan verrekensystemen

tussen de lid-staten, is het geenszins nodig uit te sluiten dat het in sommige gevallen toch wordt toegepast. Men kan daarbij allereerst denken aan de gevallen waarin ondernemers thans via de in de Achtste Richtlijn voorgeschreven procedure door hen betaalde BTW moeten terugvragen in een land waar zij niet gevestigd zijn. Dit is bijvoorbeeld het geval indien zij in dat land geen belastbare prestaties verrichten, en dus geen aangifte voor de BTW hoeven te doen, maar wel BTW in rekening krijgen gebracht van een andere ondernemer. Het gaat dan bijvoorbeeld om in rekening gebrachte BTW over in dat land aangekochte motorbrandstoffen, of om de BTW op een hotelrekening voor een overnachting in dat land. De procedure van teruggave is voor de betrokken ondernemers zeer bewerkelijk. Het zou onder voorwaarden denkbaar zijn deze ondernemers toe te staan de buitenlandse BTW die in deze situaties in rekening is gebracht op de eigen aangifte in aftrek te laten komen, waarna de lid-staat waar de aftrek is toegestaan een verzoek tot verrekening indient bij de lid-staat waar de BTW in rekening is gebracht. Vanuit Nederland zal worden getracht om een draagvlak voor een dergelijk systeem te scheppen, dat eventueel ook bilateraal tussen landen kan worden afgesproken. Ook in enkele andere gevallen kan een dergelijke grensoverschrijdende aftrek wellicht tot meer efficiëntie in het BTW-systeem kunnen leiden, zoals bijvoorbeeld bij contant afgerekende afhaalverkoop. Vruchtbaar te onderzoeken op kortere termijn lijkt vooral de suggestie om via een systeem van grensoverschrijdende aftrek de tijdrovende procedure van de Achtste Richtlijn te vervangen.

Uitvoeringskwesties volledig harmoniseren

Hoewel de BTW tot de meest Europees geharmoniseerde belastingen behoort, laat de Zesde Richtlijn in een aantal gevallen aan lid-staten de keuze tussen alternatieve mogelijkheden of de keuze voor een bepaalde wijze van uitvoering. Sinds de openstelling van de fiscale grenzen komt het in beperkte mate vaker voor dan vóór 1993 dat ondernemingen BTW verplichtingen hebben in landen waar zij niet zijn gevestigd. Zij lopen dan soms op tegen regelingen die afwijken van de regelingen die zij in eigen land kennen. Voor een deel zal het niet eenvoudig zijn om op die punten alsnog een Europese harmonisatie tot stand te brengen. De nog toegelaten nationale verschillen zijn immers veelal het resultaat van langdurige onderhandelingen in het verleden. Dit geldt in het bijzonder voor de nog toegelaten verschillen in tarifiering. Op andere terreinen, met name van meer uitvoeringstechnische aard, is het misschien wel mogelijk een nieuwe stap in de richting van harmonisatie te maken, nu de betekenis van verschillen door de open fiscale grenzen als het ware aan praktisch gewicht heeft gewonnen. Met name zou onderzocht kunnen worden of het mogelijk is een aantal uitvoeringstechnische aspecten uit de Zesde Richtlijn te lichten en neer te leggen in een uniforme, rechtstreekse in alle lid-staten werkende Europese Verordening.

Speciale vergunning geregistreerde ondernemers

Voor die ondernemers die relatief vaak BTW-verplichtingen hebben in landen waarin zij niet zijn gevestigd, kan nog aan een andere oplossing worden gedacht. Aan deze ondernemingen zou kunnen worden toegestaan om tenminste alle intracommunautaire transacties waarop het nultarief van toepassing is, in het eigen land van vestiging af te wikkelen. De toestemming zou kunnen worden gekoppeld aan een vergunning, die pas wordt verleend indien de betrokken onderneming bijzondere eisen aan de administratie aanvaardt om de benodigde fiscale controle te faciliteren. Men zou dit kunnen zien als een vorm van «home country control» in de BTW, zoals we dit ook al kennen in de toezichtswetgeving in de financiële dienstverlening. Dit systeem van geregistreerde onder-

nemers wordt ook vanuit het Europese bedrijfsleven naar voren geschoven als een oplossing voor ondernemingen die meer dan gemiddeld de administratieve lasten van de open grenzen ervaren. Voor de praktijk van de controle zou het mogelijk ook een eenvoudiger oplossing betekenen dan alternatieve oplossingen via een uitbreiding van de huidige bijzondere regelingen voor ketentransacties.

Drempels voorshands niet omlaag

Van de bijzondere regelingen is nog te weinig bekend over het feitelijk functioneren dat een definitief oordeel over de mogelijke verbeteringen gegeven kan worden. Zoals gezegd kunnen bijzondere ondernemers, d.w.z. ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten, landbouwers die onder de forfaitaire regeling vallen, en niet-belastingplichtige rechtspersonen, thans tot een drempel die krachtens het Europese recht niet lager dan 10 000 ECU per jaar mag bedragen, goederen uit andere lid-staten inkopen tegen het BTW-tarief van die lid-staat. Voor de betrokken bijzondere ondernemers is dit primair een vereenvoudigende maatregel; het alternatief is immers aankoop tegen nultarief en de aangifte van verwerving in de eigen lid-staat. Niettemin moet de bijzondere ondernemer wel bijhouden of zijn aankopen de drempel overschrijden. Voor de leverende ondernemers is deze regeling echter primair complicerend; zij moeten zich immers steeds afvragen of aan een gewone ondernemer wordt geleverd (nultarief) of aan een bijzondere ondernemer; indien het gaat om een bijzondere ondernemer, moet de leverende ondernemer weten of deze de drempel reeds heeft overschreden (dan nultarief) of nog niet (dan nationaal tarief). Vooralsnog lijkt redenerend vanuit deze complicaties voor de leveranciers een verhoging van de drempels niet gewenst, omdat dit tot gevolg heeft dat er nog meer bijzondere ondernemers bijkomen. Voor besloten wordt over een drempel aanpassing zou ook informatie beschikbaar moeten zijn over de budgettaire kant van de zaak. Bij aankopen onder de drempel vloeit de BTW-opbrengst immers toe aan het land van waaruit de goederen afkomstig zijn, en niet aan het land waar de goederen worden verbruikt. De budgettaire effecten van de drempels kunnen echter pas na enige jaren ervaring nader worden vastgesteld. Onderzoek naar deze effecten zal worden uitgezet.

Afstandsverkopen

De bijzondere regeling voor afstandsverkopen naar Nederland heeft op dit moment voor Nederland budgettair een beperkt belang. Bijzondere problemen doen zich niet zichtbaar voor; wel is de interferentie met de hiervoor geschetste regeling met aankoopdrempels voor bijzondere ondernemers complicerend. Een bijzondere ondernemer die zijn aankoopdrempel nog niet heeft overschreden telt voor een afstandsverkoper nog als particulier, en in totaal mag een afstandsverkoper tot een grens van f 230 000 naar Nederland aan particulieren en nog als particulier behandelde bijzondere ondernemers verkopen tegen het BTW-tarief van zijn land van vestiging. Heeft een bijzondere ondernemer echter zijn aankoopdrempel overschreden, dan kunnen aan hem geen afstandsverkopen meer worden verricht maar nog uitsluitend normale leveringen tegen nultarief. Een harmonisatie in EU-verband van de drempels per land zou zinvol zijn, maar voor een verlaging van de huidige Nederlandse grens zijn vooralsnog geen argumenten.

Continue herijking

Een verkenning van de ervaringen en problemen met het huidige systeem heeft op dit moment geen verdere overtuigende aanknopings-

punten opgeleverd voor een evidente, generieke vermindering van de administratieve lasten voor ondernemers. Met name voor de bijzondere regelingen voor ketentransacties, BTW-entrepots, nieuwe voertuigen, de accijnsgoederen, de overbrenging door ondernemers van eigen goederen naar een andere lid-staat, de kleine ondernemers en de vervoersdiensten zijn de praktijkervaringen nog te onduidelijk voor een analyse van mogelijke verbeteringen. Deze gegeven balans van mogelijke vereenvoudigingen kan mede daarom niet meer dan een momentopname zijn. Het is de bedoeling om behalve het Europees aftasten van mogelijke alternatieven zoals hiervoor geschetst, in elk geval periodiek een nieuwe balans van mogelijke vereenvoudigingen op te maken, op basis van de steeds verder voortschrijdende ervaringen met het huidige systeem.

8. Voorlopige conclusies

Definitief oordeel voorbarig

Het is op dit moment te vroeg voor een definitief oordeel over de aanvaardbaarheid en de wenselijkheid van een definitief systeem dat wezenlijk afwijkt van het huidige regime. Enerzijds zijn de ervaringen met het huidige systeem nog niet uitgekristalliseerd, anderzijds is onduidelijk welke mogelijkheden voor een definitief systeem voor de Europese Commissie en de andere lid-staten bespreekbaar zijn.

Voorshands nultarief handhaven

Wel lijkt het naar huidig inzicht aantrekkelijker om het pad in te slaan van modificaties op het huidige systeem, dan dat van een wezenlijke, nieuwe en ingrijpende systeemwijziging, waarbij heffing van BTW in het intra-EU verkeer de regel zou worden. Een dergelijke systeemwijziging zou pas aan de orde kunnen komen indien het huidige systeem wezenlijke, niet anders dan door systeemwijziging op te lossen gebreken zou vertonen, en daarvoor is thans geen enkele aanwijzing. Er is een aantal grotere en kleinere modificaties van het huidige BTW-systeem denkbaar die het principe van het nultarief in het intracommunautaire verkeer ongemoeid laten, en deze modificaties zijn in het voorgaande aangeduid. Zij kunnen elk afzonderlijk op de kosten en baten voor de ondernemers worden beoordeeld en ze hebben het voordeel dat ze dicht bij het huidige systeem aanliggen.

Beter belangrijker dan anders

In de Europese discussie over het definitieve systeem wordt tot op heden een scherp onderscheid gemaakt tussen het werk aan het definitieve systeem en het werk gericht op de verbetering en de vereenvoudiging van het huidige systeem. Door te kiezen voor bovenstaande benadering vervaagt dit onderscheid, en ontstaan mogelijkheden om waardevolle elementen van het «andere» definitieve systeem te benutten in het huidige systeem, met als resultaat niet zo zeer een ander, maar wel een «beter» definitief systeem, met minder administratieve lasten voor de ondernemers.