



Parlement en Wetenschap

EUROPESE BTW-DOSSIERS - 1

maart 2019

Deze factsheet is tot stand gekomen in het kader van de samenwerking tussen de Tweede Kamer, de KNAW, NWO, VSNU en de Jonge Akademie.

Auteur: Kesteren herman.van.kesteren@pwc.com, 06-20603238 (hoogleraar UvT, partner bij PwC, raadsheer-plaatsvervanger Hof Den Bosch en rechter-plaatsvervanger Rechtbank Den Haag)

Voorstel tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft (COM (2018) 20)

Vragen ten behoeve van de factsheets over het voorstel tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG aangaande de btw-tarieven (COM (2018) 20):

- Tot welke *grenseffecten* leidt deze richtlijn, waarbij lidstaten meer vrijheid krijgen bij het vaststellen van btw-tarieven?
- In hoeverre verwacht u dat er door lidstaten meer vrijheid te geven bij het vaststellen van de btw-tarieven een zogenaamde *race to the bottom* zal ontstaan?
- Kan een 0%-tarief met recht op aftrek leiden tot nieuwe *vormen van btw-fraude*? Zo ja, op welke wijze?
- Kunnen meer tariefverschillen tussen lidstaten leiden tot *meer btw-fraude*? Zo ja, op welke wijze?
- In hoeverre leidt deze richtlijn tot extra *complexiteit* voor ondernemers?
- Welke *gedragseffecten* verwacht u dat er zullen optreden als deze richtlijn van kracht wordt?

I. Algemeen

Het Voorstel bevat de oplossing die gekozen is om twee problemen op te lossen. Ten eerste de – zo door de lidstaten ervaren – te beperkte fiscale autonomie op het gebied van de btw-tarieven. Ten tweede het bestaan van tijdelijke goedkeuringen voor lidstaten om bepaalde (verlaagde) btw-tarieven te mogen toepassen die in de ogen van de lidstaten eigenlijk goedkeuringen voor onbepaalde tijd zouden moeten zijn. Bij het tweede probleem hoort nog een sub-probleem. Door de verleende goedkeuringen en het feit dat een goedkeuring niet tegelijk ook geldt voor de andere lidstaten is er ongelijkheid tussen feitelijke autonomie tussen de verschillende lidstaten en ontbreekt ook flexibiliteit (vanwege goedkeuringsprocedures).

1.1 De EU-houtgreep voor wat betreft de btw-tarieven door het oorsprongsland-denken

De huidige EU-btw-regels inzake de btw-tarieven beperken de lidstaten in de ruimte die zij hebben om op nationaal niveau hun belastingbeleid te bepalen. Binnen de EU zijn er sterk uiteenlopende nationale politieke voorkeuren in het gebruik van indirecte belastingen voor het nastreven van (sociale) beleidsdoelstellingen. De Europeesrechtelijke beperking in de autonomie wordt als een 'houtgreep' ervaren.

De reden dat de autonomie van de lidstaten bij de vaststelling van de btw-tarieven zo beperkt is, is vooral een historische. Begin jaren 90 hebben de toenmalige lidstaten van de Europese Gemeenschap, waaronder Nederland, afgesproken dat het doel was om een btw-systeem op basis van het oorsprongsbeginsel in te voeren. Het idee was te komen tot een Europees btw-systeem waarbij de btw-regels die van toepassing zijn op een transactie (met inbegrip van het toe te passen belastingtarief) worden vastgesteld door de lidstaat waar de verkoper is gevestigd. Als de vaststelling van de btw-tarieven in zo'n systeem (volledig) zou worden overgelaten aan de lidstaten, zouden de lidstaten met de laagste tarieven de meeste (grensoverschrijdende) handel aantrekken. Om die reden is de autonomie ingeperkt. De lidstaten moesten een normaal btw-tarief van ten minste 15% toepassen en mochten een of twee verlaagde tarieven, met als ondergrens 5 %, toepassen maar alleen op een vooraf bepaalde lijst van goederen en diensten (de huidige bijlage III bij de btw-richtlijn, 'de positieve lijst'). Bovendien mochten de lidstaten nog lagere tarieven, inclusief een nultarief, en ook een verlaagd tarief voor goederen en diensten die niet op de lijst stonden, toepassen indien deze tarieven al op 1 januari 1991 bestonden.

Aan deze inperking van de autonomie willen de lidstaten zich thans door middel van dit Voorstel ontworstelen.

1.2 EU-flexibiliteit en autonomie voor wat betreft de btw-tarieven door het bestemmingsland-denken

De doelstelling van een definitief btw-stelsel op basis van de oorsprong is inmiddels verlaten. Nu is de (in 2012 aangenomen) doelstelling te komen tot een btw-stelsel waarbij het (EU) bestemmingslandbeginsel het uitgangspunt is. De btw-regels die van toepassing zijn op een transactie (met inbegrip van het toe te passen belastingtarief) worden in toenemende mate vastgesteld door de lidstaat waar de afnemer van de levering of de dienst is gevestigd. Leveranciers en dienstverrichters hebben in zo'n op de lidstaat van bestemming gebaseerd btw-stelsel niet veel baat bij vestiging in een lidstaat met een relatief laag btw-tarief. Uitgaande van een bestemmingslandstelsel, zou in theorie de diversiteit van de btw-tarieven (die vanwege fiscale autonomie nationaal gewenst is) de werking van de interne markt niet langer verstoren.

De afgelopen 25 jaar zijn er veel uitzonderingen op de algemene regels (derogaties) aan individuele lidstaten verleend, maar altijd met een beperking in de tijd (vanwege de aloude idee dat eens het oorsprongstelsel – heffen bij de verkoper op grond van de regels van het EU-land waar die gevestigd is – werkelijkheid kon worden). De lidstaten hebben in 1993 daarbij nog een besluit genomen over de verleende derogaties. Door dit besluit zijn alle vóór 1991 toegepaste verlaagde tarieven en nultarieven behouden.

Door het wijzigen van het btw-dna van het beoogde btw-systeem (wijziging van oorsprong naar bestemming) is het geen probleem meer om de derogaties van tijdelijk om te zetten naar onbepaalde tijd. Met de nieuwe aanpak kunnen dus alle bestaande verlaagde tarieven, inclusief derogaties, die in de lidstaten wettelijk worden toegepast, worden gehandhaafd en bovendien ter beschikking worden gesteld van alle lidstaten, zodat een gelijke behandeling in autonomie op dit punt wordt gewaarborgd.

1.3 De huidige praktijk (2018)

Thans wordt het bestemmingslandbeginsel dus al ruim toegepast bij diensten en goederenleveringen in de lidstaten. Dit systeem is ook de grondslag voor de recente wetgevingsvoorstellen (bijvoorbeeld met betrekking tot het definitieve btw-systeem voor grensoverschrijdende handel tussen ondernemingen). Dit geldt ook voor de komende E-commerce-regels voor goederenleveringen aan particulieren. Er is overigens wel het een en ander in te brengen tegen een definitief systeem met het bestemmingsland-uitgangspunt. Uit overzichten van de Europese Commissie blijkt dat er grote verschillen bestaan tussen lidstaten waar het gaat om de mate waarin de btw daadwerkelijk wordt geheven. De zogenaamde VAT-gap – het verschil tussen de theoretische btw-opbrengst en de daadwerkelijke opbrengst – is in sommige lidstaten rond de 35% terwijl andere lidstaten slechts enkele procenten btw-lekkage hebben.¹ De lidstaten hebben dus sterk verschillende rapportcijfers voor de wijze waarop zij hun belasting (althans btw) weten te innen (sommige lidstaten maken wel vorderingen op dit punt).

Het nadelige gevolg van het bestemmingslandbeginsel is dat lidstaten elkaars VAT-gap kunnen 'importeren'. Stel dat een ondernemer uit een EU-lidstaat welke kampt met veel btw-fraude, althans btw-lekkage, Nederlandse btw in rekening moet gaan brengen aan Nederlandse afnemers, terwijl de door de Nederlandse afnemer aan hem betaalde Nederlandse bestemmingsland-btw naar de bankrekening van die buitenlandse ondernemer gaat, is – gezien de huidige rapportcijfers – de kans helaas reëel dat die betaalde btw niet of slechts ten dele aan de Nederlandse schatkist ten goede komt. Het is dan aan de Nederlandse belastingdienst om via de buitenlandse belastingdienst te zorgen dat de Nederlandse btw alsnog wordt afgedragen; vanuit Nederlands perspectief staat door toepassing van het bestemmingslandbeginsel er dus steeds meer Nederlands belastinggeld 'geparkeerd' op buitenlandse bankrekeningen. Ook een probleem is dat de ondernemer in de andere lidstaat goed geïnformeerd moet zijn

¹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf

over welk Nederlands btw-tarief hij op grond van het bestemmingslandbeginsel aan een Nederlandse afnemer in rekening moet brengen. Wellicht dat die buitenlandse ondernemer bewust of per vergissing een verkeerd tarief toepast. Uiteraard is bewust een te hoog btw-tarief toepassen en de ontvangen btw niet aan de belastingdienst overmaken fraude.

Buitenlandse fraudeurs zijn uiteraard nog moeilijker vindbaar dan fraudeurs van 'eigen bodem'. De Europese Commissie heeft de introductie van het onderhavige voorstel inzake de btw-tarieven gekoppeld aan de aanvaarding door de lidstaten van het definitieve – op het bestemmingsland gebaseerde – systeem. Het lijkt zinvol dat lidstaten voldoende waarborgen weten in te bouwen in het btw-systeem vóór dat zij dit systeem volledig omarmen.

1.4 Het Voorstel

Opgemerkt zij dat er inmiddels overeenstemming is op het punt dat het maximum btw-tarief 25% dient te bedragen. De vraag met betrekking tot dit Voorstel is met welke voorwaarden dit nieuwe systeem gepaard moet gaan. Zijn er voldoende waarborgen om potentiële risico's, zoals (andere) concurrentievervalsing, inkomstenerosie, complexiteit en rechtsonzekerheid, te voorkomen? Hieronder volgt eerst een korte samenvatting van het Voorstel, daarna volgen mijn opmerkingen.

In het Voorstel wordt een beperkt aantal verlaagde tarieven voor de levering van goederen of diensten toegestaan tenzij dit expliciet wordt uitgesloten door middel van de 'negatieve lijst' (de nieuwe Bijlage III bis). Het toepassen van de (maximaal drie) verlaagde tarieven mag in combinatie met één vrijstelling met recht op aftrek van de voorbelasting. Deze vrijstelling mag echter ook niet goederen en diensten betreffen die op de negatieve lijst staan.

Het nieuwe Artikel 98 staat de lidstaten dus toe om:

- Geen enkel verlaagd btw-tarief toe te passen. Dit mag in combinatie met één vrijstelling met recht op aftrek van de voorbelasting. De lidstaat is bij de vaststelling van dit tarief en deze vrijstelling gebonden aan een gewogen gemiddelde btw-tarief van meer dan 12 %.
- Eén verlaagd tarief toe te passen. Dan geldt er geen minimumpercentage. Dit mag in combinatie met één vrijstelling met recht op aftrek van de voorbelasting. Het mag geen producten of diensten betreffen die op de negatieve lijst staan. De lidstaat moet bij de vaststelling van de tarieven en deze vrijstelling een gewogen gemiddelde btw van meer dan 12 % toepassen.
- Twee verlaagde tarieven toe te passen. Dan geldt er voor één van de twee geen minimumpercentage van 5%. Dit mag in combinatie met één vrijstelling met recht op aftrek van de voorbelasting. Het mag geen producten of diensten betreffen die op de negatieve lijst staan. De lidstaat moet bij de vaststelling van tarieven en deze vrijstelling een gewogen gemiddelde btw van meer dan 12 % toepassen.
- Drie verlaagde tarieven toe te passen. Dan geldt er voor twee een minimumpercentage van 5%. Dit mag in combinatie met één vrijstelling met recht op aftrek van de voorbelasting. Het mag geen producten of diensten betreffen die op de negatieve lijst staan. De lidstaat moet bij de vaststelling van tarieven en deze vrijstelling een gewogen gemiddelde btw van meer dan 12 % toepassen.

Om het risico van toenemende complexiteit te beperken, moeten de lidstaten worden verplicht om verlaagde tarieven zoveel mogelijk te beperken tot B2C-leveringen en om informatie over de toegepaste verlaagde tarieven mee te delen op basis van de statistische classificatie van producten gekoppeld aan activiteiten, afgekort CPA. De Commissie publiceert deze informatie dan via de "Taxes in Europe"- databank (het webportaal TEDB).

1.5 Opmerkingen

Het Voorstel regelt niet hoe moet worden omgegaan met de 'gouden btw-tandem' tussen omzet vrijstellingen zonder recht op aftrek van voorbelasting (zoals in de financiële sector, onderwijs en de gezondheidszorg) en de mogelijkheid tot aanschaf door die vrijgestelde ondernemers van goederen en diensten die voor hen belangrijk zijn en die in het verlaagde btw-tarief zitten.

De ‘gouden btw-tandem’ werkt als volgt. Een distributiekolom met een vrijstelling in de eindschakel is qua btw druk het beste af met een vrijgestelde dienst aan de eindgebruiker gecombineerd met een verlaagd tarief voor de gebruikte productiemiddelen door de ondernemer zelf. Een klassiek voorbeeld is het leveren van een medisch hulpmiddel onder het verlaagde btw-tarief aan een vrijgestelde healthcare professional of health careorganisatie die een totaaldienst aan de patiënt verricht. De combinatie van diensten die een hoge toegevoegde waarde hebben en btw-vrijgesteld zijn in combinatie met een zeer laag btw-tarief op de inkoop, zorgt voor een lage effectieve btw-druk. De kosten van de gezondheidszorg zijn voor deze patiënt dus het laagst.

Lidstaten zullen van deze tandem gebruik willen blijven maken. Artikel 98(3) nieuw, bepaalt dat “Verlaagde tarieven en vrijstellingen uit hoofde van de leden 1 en 2 komen alleen ten goede aan de eindverbruiker en worden toegepast om een doelstelling van algemeen belang op consistente wijze na te streven”. Kunnen nu de door vrijgestelde ondernemers ingekochte goederen en diensten ook na de invoering van dit voorstel nog onder het lage tarief worden gebracht (beredeneerd kan worden dat dit uiteindelijk wel de eindgebruiker ten goede komt) of mogen dat alleen nog maar producten zijn die ook rechtstreeks aan de eindgebruiker zouden kunnen worden geleverd? De tekst van de bepaling is te wollig en dus te onduidelijk om deze vraag te kunnen beantwoorden. Als lidstaten deze regels anders gaan interpreteren, of als lidstaten verschillende keuzes gaan maken ontstaat de kans dat het financiële effect van de vrijstellingen per lidstaat behoorlijk kan gaan verschillen. De vraag is of lidstaten dan nog door ‘Brussel’ en/of ‘Luxemburg’ op dit punt in het gareel kunnen worden gehouden.

Duidelijk is dat het beoogde gelijk speelveld voor lidstaten – door de verschillende keuzes die zij zullen maken – dan weer in het gedrang komt. Uiteraard kan bij deze problematiek ook een overlap met staatssteunregels zitten. Een meer duidelijke uitwerking van het Voorstel op het punt van de ‘gouden btw-tandem’ is hoogst wenselijk.

2. Fraude

Carrouselfraude is met hoge btw-tarieven uiteraard lucratiever dan met lage (carrouselfraude gebeurt meestal binnen een korte periode met zo veel mogelijk btw). Sommige lidstaten willen het Voorstel over de btw-tarieven versneld invoeren (zelfs vóór de introductie van het definitieve systeem). De negatieve lijst zou dan minstens voortdurend met alle btw-fraudegevoelige goederen en diensten moeten worden geüpdatet. Dit zou een onderdeel moeten worden van de ‘quick reaction mechanisms’ in de EU. Ondernemers die nultarieven op goederen of diensten toepassen met recht op aftrek voorbelasting voor die ondernemer, kunnen onderdeel worden van fraude patronen. Dit is het geval als er veel btw in aftrek wordt gebracht die door de leverancier of dienstverlener aan de fiscus verschuldigd is maar niet aan de fiscus wordt betaald. Dit is niet anders dan thans het geval is met grensoverschrijdende transacties waarbij de omzet met 0% belast is met aftrek van voorbelasting of in situaties van ‘zwarte omzet’ waarbij aftrek van voorbelasting wordt gepleegd.

3. Overgangsproblematiek tariefwijziging

Bij tariefwijzigingen voor grotere of kleinere groepen producten bestaat thans al op lokaal niveau onzekerheid over de toe te passen regels (is bijvoorbeeld het moment van factureren beslissend voor het toepassen van het nieuwe tarief of het moment van presteren). Bedacht moet worden dat door de combinatie van het bestemmingslandbeginsel en het grotendeels vrijlaten van de tarieven deze onzekerheid wordt vermenigvuldigd als lidstaten hun eigen overgangsregelingen mogen kiezen en buitenlandse ondernemers weer op de hoogte moeten zijn van die overgangsregelingen per item per lidstaat. Wellicht dat die buitenlandse ondernemers daardoor bewust of per vergissing een verkeerd tarief toepassen.

Bekend is dat een aangekondigde tariefwijziging veel overgangsproblematiek met zich brengt (bijvoorbeeld bij stijging van een btw-tarief ontstaat allerlei planning: het alvast aangaan van koopcontracten, vooruitbetalen, vooruit factureren. Ook ontstaat problematiek met betrekking tot retourzendingen, kortingen etc. De huidige Europese btw-regels over tarieftoepassing bij tariefwijziging blijken kwalitatief niet sterk genoeg om complexiteit van tariefwijziging en btw-planning en eventuele

btw-fraude uit te sluiten. Op dit punt dient een verbeteringsslag te worden ingezet die verder gaat dan dit Voorstel.

4. Grenseffecten

Flexibiliteit bij (meer) frequente tariefwijzigingen en combinatie met onduidelijke Europese btw-regels over tariefwijziging en overgangsregelingen, leidt onder andere tot btw-planning, btw-complexiteit en fraude in gebieden waar andere lidstaten fysiek dichtbij liggen of waar gebruik kan worden gemaakt van E-Commerce (gebruik van onduidelijke overgangsregelingen of gebrek aan overgangsregelingen eventueel in combinatie met fraude). Momenteel zijn de grensdistorsies redelijk te overzien omdat de meeste producten ook in de aangrenzende lidstaat in een vergelijkbare tariefklasse (laag of normaal tarief) zullen zijn ingedeeld. Als lidstaten grotere vrijheden verkrijgen met betrekking tot het toepassen van het tarief is de kans groter dat een product in het ene land aan het lage tarief en in het andere land aan het normale tarief zal zijn onderworpen of andersom. De kans op grenseffecten in verband met tariefverschillen wordt dan ook navenant groter.

5. Race to the bottom

Het Voorstel biedt hiervoor een waarborg. De lidstaten moeten bij de vaststelling van tarieven een gewogen gemiddelde btw van meer dan 12% toepassen. Dit sluit niet uit dat lidstaten die ondergrens kunnen gaan opzoeken (aangevuurd door lobby-groepen die voor hun achterban om uiteenlopende redenen een laag tarief zullen willen bepleiten). 'The bottom' ligt dan op die 12%. Kleine lidstaten die kiezen voor een belastingmix met relatief weinig indirecte belastingheffing (btw), zouden zich op dit punt aantrekkelijk kunnen maken, maar het bestemmingsland beginsel brengt mee dat de grote lidstaten hier op hun thuismarkt relatief weinig last van zullen hebben.

6. Cash-flow effecten

Het voorstel schenkt geen aandacht aan de cash-flow gevolgen voor ondernemers die btw over hun omzet soms eerder moeten voldoen dan dat zij die btw van hun afnemer betaald krijgen (bijvoorbeeld bij relatief lange betaaltermijnen). Het Voorstel wil het verlaagde btw-tarief uitsluiten voor echte B2B situaties. Ondernemers die bijvoorbeeld bulkgoederen (grondstoffen voor voeding of geneesmiddelen) aan- of verkopen (en die thans onder het verlaagde btw-tarief handelen) zouden dus met cash-flow nadelen te maken kunnen krijgen. Deze effecten hebben een nadelige invloed op de kosten van hun werkkapitaal (dus hogere financieringskosten). De ander kant van de medaille is dat de betrokken overheden zullen profiteren van de cashflow nadelen die ondernemers op dit punt leiden.

7. Complexiteit en gedragseffecten

Het Voorstel beoogt het risico van toenemende complexiteit te beperken door de lidstaten te verplichten om verlaagde tarieven zoveel mogelijk te beperken tot B2C-leveringen en om informatie over de toegepaste verlaagde tarieven mee te delen op basis van de statistische classificatie van producten gekoppeld aan activiteiten, afgekort CPA. De Commissie publiceert deze informatie dan via de "Taxes in Europe"-databank (het webportaal TEDB). Dit lijkt voor de praktijk een ingewikkelde aangelegenheid te worden als niet duidelijk is hoe hun producten moeten worden ingedeeld. De problematiek van combinaties van goederen en diensten is thans al zeer lastig en dit wordt met dit Voorstel zeker niet opgelost. Een aantal mogelijke gedragseffecten is hierboven reeds kort aan de orde geweest.

Disclaimer: De Jonge Akademie, KNAW, NWO en VSNU bemiddelen tussen parlementaire kennisvraag en wetenschappelijk kennisaanbod. De informatie in het kader van Parlement en Wetenschap is afkomstig van vooraanstaande wetenschappers, maar niet onderworpen aan peer review en niet door de wetenschapsorganisaties geverifieerd.