

# WFR 2010/561. Over neutraliteit, fraude en eenvoud in de Europese btw

Drs. W.J. Blokland \*[\[1\]](#)

---

*Verslag van het symposium "Internationale aspecten van Europese btw", gehouden op 19 maart 2010*

## 1. INLEIDING

Neutraliteit, fraude en eenvoud. Deze drie begrippen hadden een centrale rol tijdens het op 19 maart 2010 aan de Vrije Universiteit te Amsterdam gehouden symposium met als thema "Internationale aspecten van Europese btw". Dit symposium werd georganiseerd door het Fonds Indirect Tax ter gelegenheid van de benoeming van prof. mr. M.E. van Hilten tot bijzonder hoogleraar indirecte belastingen. In deze bijdrage vindt u het verslag van het symposium, dat in een deel over internationaal goederenverkeer en een deel over internationaal dienstenverkeer uiteen viel. De onderdelen werden ingeleid door respectievelijk prof. dr. H.A. Kogels en prof. mr. H.W.M. van Kesteren. Vervolgens werden bij elk deel twee stellingen verdedigd, door prof. dr. R.N.G. van der Paardt en drs. M. Talsma over het goederenverkeer en door drs. F. Idsinga en mr. M. Harthoorn over het dienstenverkeer. De dagvoorzitter was mr. D.G. van Vliet.

## 2. NEUTRALITEIT EN FRAUDE IN HET INTERNATIONALE GOEDERENVERKEER

In het eerste deel van het symposium werd ingegaan op de neutraliteit van de btw in het intracommunautaire goederenverkeer en (carousel)fraude. Kogels bepleitte in zijn inleiding de invoering van een algemene verleggingsregeling bij goederenleveranties tussen ondernemers. Naar zijn mening verminderen daardoor de fraudemogelijkheden en wordt de neutraliteit bevorderd.

Het startpunt van elke analyse op dit gebied is dat gefractioneerde betaling van omzetbelasting door alle schakels in de productie- en distributieketen het uitgangspunt van het btw-systeem is. Dit wordt bereikt doordat ondernemers in beginsel over hun verkopen btw verschuldigd zijn en zij de voorbelasting op hun inkopen kunnen aftrekken. Het systeem van heffing en aftrek leidt er verder toe dat de omzetbelastingdruk op goederen in de kleinhandelsfase niet afhangt van de lengte van de productie- en distributieketen en de herkomst van de goederen. In bijvoorbeeld de prijs van schoenen in Nederlandse winkels is altijd 19% btw begrepen, in welk land ze ook geproduceerd zijn. Dit wordt wel aangeduid met de term "neutraliteit". \* [\[2\]](#) Die neutraliteit kan ook worden bereikt in andere omzetbelastingssystemen dan het btw-systeem, zoals een kleinhandelsbelasting of een sales tax. Voor het btw-systeem is in de jaren zestig van de vorige eeuw echter gekozen omdat opschorting van de heffing tot aan de kleinhandelsfase vanwege de gebrekkige registratie van ondernemers destijds oncontroleerbaar zou zijn. Verder biedt de gefractioneerde betaling van btw zekerheid dat niet alle btw verloren gaat als de kleinhandelaar aan het einde van de keten failliet gaat of anderszins de verschuldigde btw niet voldoet aan de fiscus.

Het systeem van gefractioneerde betaling wordt echter niet consequent toegepast in de Europese binnenmarkt. Wanneer in de productie- en distributieketen namelijk goederen intracommunautair worden geleverd, wordt de btw-heffing opgeschort naar de volgende schakel (er geldt een tarief van nihil). \* [\[3\]](#) Voor een ondernemer maakt het daarom verschil of hij zijn goederen in het binnenland inkoop of vanuit het buitenland. Dit is niet neutraal, zo stelt ook Talsma. \* [\[4\]](#) Belangrijker nog is dat het systeem met deels gefractioneerde betaling en deels opschorting van de heffing carouselfraude in de hand werkt. Een oplossing voor de schending van de neutraliteit en de carouselfraude kan de invoering van een algemene verleggingsregeling zijn. Een algemene verleggingsregeling heeft namelijk als

gevolg dat de btw-heffing altijd wordt opgeschort bij leveringen tussen ondernemers. Aldus brengen ondernemers elkaar geen btw meer in rekening en kunnen zij ook niet meer de aan hen in rekening gebrachte btw als voorbelasting aftrekken. Slechts aan eindverbruikers wordt nog btw in rekening gebracht.

Een algemene verleggingsregeling staat haaks op oude argumenten voor de invoering van het btw-systeem, maar volgens Kogels gaan deze argumenten niet meer op. Door de introductie van het VIES \* [5] zijn alle ondernemers tegenwoordig immers geregistreerd en biedt een algemene verleggingsregeling dezelfde controlemogelijkheden. Verder is de zekerheid van de gefractioneerde betaling volgens Kogels niet meer dan een schijnzekerheid, omdat zekerheid slechts verkregen wordt door controle op verzwegen omzet en juiste aftrek van voorbelasting. Deze opvatting wordt niet algemeen gedeeld. Van der Paardt ziet bijvoorbeeld wel degelijk een grotere schade bij niet-voldoening door de kleinhandel in vergelijking tot het huidige systeem. Verder stimuleert een algemene verleggingsregeling volgens hem creatieve burgers om met een btw-nummer van een ondernemer naar de bouwmarkt te gaan en zodoende vrij van btw goederen te verkrijgen. Hij stelt dat de schade van niet-voldoening door de kleinhandel en fraude met btw-nummers misschien wel groter zal zijn dan de schade door carrouselfraude. \* [6] Om controleerbaar te zijn, dient een eventuele algemene verleggingsregeling geflankeerd te worden door een listingverplichting, zoals die nu al bestaat voor intracommunautaire leveringen en diensten. Het VIES moet daarbij altijd volledig en actueel zijn en alle ondernemers moeten kunnen beschikken over voordelige en werkbare elektronische gegevensverwerkingssystemen om de vereiste listing aan te leveren bij de fiscus. Last but not least is vereist dat het "statiegeldgevoel" van de gefractioneerde betaling van btw in alle schakels plaatsmaakt voor vertrouwen in de digitale traceerbaarheid van de schakels in de keten.

Ter afsluiting van dit gedeelte van het symposium wordt vastgesteld dat een algemene verleggingsregeling op korte termijn in ieder geval niet te verwachten is. Met name de zuidelijke EU-lidstaten lijken voorlopig gehecht te zijn aan het "statiegeldgevoel" van heffing in alle schakels. De toekomst zal leren of er een algemene verleggingsregeling wordt ingevoerd of dat het wellicht toch nog tot een consequente toepassing van de gefractioneerde betaling komt.

### 3. EENVOUD IN HET INTERNATIONALE DIENSTENVERKEER

Op 1 januari 2010 is een ingrijpende wijziging van de btw-wetgeving van kracht geworden. De belangrijkste wijziging is dat de hoofdregel is geworden dat diensten tussen ondernemers belast zijn waar de afnemer is gevestigd. Is de dienstverrichter in het buitenland gevestigd of verricht hij de dienst vanuit een buitenlandse vaste inrichting, dan geldt in beginsel de verleggingsregeling: de verschuldigdheid van de belasting wordt verlegd naar de afnemer, die de btw moet voldoen (en meestal ook onmiddellijk weer in aftrek kan brengen). Hoewel deze veranderingen als een vereenvoudiging zijn gepresenteerd en dat in zijn algemeenheid ook waar lijkt te zijn, maken zij het fiscale leven van de ondernemer op bepaalde punten ook complexer. Hierover ging het tweede deel van het symposium.

In het bijzonder de problematiek met vaste inrichtingen in het internationale dienstenverkeer lijkt gecompliceerder te zijn geworden. In de eerste plaats kunnen vaste inrichtingen van invloed zijn op de plaats van dienst. In dat kader is van belang dat de Europese Commissie in een conceptverordening heeft voorgesteld om onderscheid te gaan maken tussen een vaste inrichting voor de verkoop en een vaste inrichting voor de inkoop. \* [7] Het enkele begrip "vaste inrichting" krijgt daardoor twee interpretaties, alleen al binnen de btw. Dit draagt niet bij aan de eenvoud. In de tweede plaats blokkeert de enkele betrokkenheid van een vaste inrichting sinds 1 januari 2010 (normaliter) de toepassing van de verleggingsregeling. Bijvoorbeeld een Nederlands hoofdhuis dat aan een Duitse ondernemer een "hoofdgeldienst" verricht, moet Duitse btw in rekening brengen als een Duitse vaste inrichting betrokken is bij de uitvoering van de dienst. Let wel, niet vereist is dat de dienst is verricht door de vaste inrichting, slechts *betrokkenheid* is vereist. Over wat die betrokkenheid minimaal moet inhouden heeft de Europese Commissie voorstellen gedaan in de hiervoor aangehaalde conceptverordening (art. 56 en 57). De betrokkenheidsregel is geïntroduceerd om het in vooral zuidelijke EU-lidstaten toegepaste force-of-attractionprincipe af te schaffen. Dit principe houdt in dat alle prestaties van een buitenlandse ondernemer worden toegerekend aan zijn vaste inrichting in het betreffende land, waardoor de verleggingsregeling niet van toepassing is. Harthoorn stelt echter terecht dat de nieuwe

betrokkenheidsregel het force-of-attractionprincipe niet afschaft in de EU, maar in feite uitbreidt tot alle lidstaten. De algemene indruk is dat de nieuwe regeling vanuit Nederlands perspectief niet de schoonheidsprijs verdient, hoewel het niet voor elke belastingplichtige nadelig hoeft te zijn.

Daarnaast kent de nieuwe wetgeving vooral een aantal vraagpunten. Hoe moet bijvoorbeeld nagegaan worden of een afnemer van buiten de EU deels of geheel kwalificeert als btw-ondernemer en dat voor diensten aan hem de B2B-regels van toepassing zijn? \* [8] Binnen de EU is het vooral maatgevend of de afnemer al dan niet een btw-nummer heeft. Maar hoe zit dat dan met bijvoorbeeld een Amerikaanse overheidsinstelling? Een ander voorbeeld is de levering van goederen in combinatie met het vervoer van die goederen, waarbij de afnemer van de prestatie(s) in een andere lidstaat is gevestigd dan de lidstaat van bestemming van de goederen. Het is niet ondenkbaar dat het vervoer van de goederen onder omstandigheden (deels) een aparte dienst is naast de goederenlevering. Als die situatie zich in dit geval voordoet, moet de presterende ondernemer het vervoer naar een ander btw-nummer van de afnemer factureren en listen dan de levering van de goederen. De vraag is in hoeverre IT-systemen dit aankunnen, aldus Van Kesteren.

Ten slotte richt de wetwijziging de aandacht weer op probleempunten die reeds bestonden voor 1 januari 2010 en die daarna al dan niet in licht gewijzigde vorm actueel blijven. Eén daarvan is de werkelijkgebruikregel, waarvan Ildinga bepleit de toepassing zoveel mogelijk te beperken. Ook is het moment van verschuldigdheid van de belasting weer actueel, omdat dit sinds 1 januari 2010 bij toepassing van de verleggingsregeling in veel gevallen aansluit bij het moment waarop de prestatie is verricht. Behalve dat IT-systemen facturen in principe op factuurdatum in de btw-aangifte verwerken en niet op datum waarop de prestatie is verricht, blijkt ook dat in concernverhoudingen met enige regelmaat niet tijdig btw wordt voldaan bij rekening-courantboekingen (vooruitbetalingen).

#### 4. TOT SLOT

Met het bovenstaande inhoudelijke verslag zou bijna een korte sfeerimpressie vergeten worden. Wat die sfeer betreft moet opgemerkt worden dat het na de koude winter aangenaam weer was buiten en dat het goed mogelijk is dat dit een positieve weerslag had op de aanwezigen. Alle sprekers konden namelijk rekenen op respons uit de zaal, waar ruim 150 vertegenwoordigers van de Belastingdienst, de rechterlijke macht, het bedrijfsleven en de advieswereld aanwezig waren. Na een welkomstwoord van prof. Bellingwout ("ik ben geen btw-specialist, maar weet wel van de ontstaansgeschiedenis") praatte dagvoorzitter Van Vliet het geheel met gevoel voor humor aan elkaar ("om de internationale aspecten van btw, kunnen we beter geen btw hebben"). Al met al was het symposium geslaagd en een uitstekende opmaat naar de oratie van Van Hilten.

\*[1] Werkzaam als onderzoeker aan de Vrije Universiteit te Amsterdam en als btw-adviseur bij PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs NV te Utrecht.

\*[2] Voor een nadere beschouwing van (de verschillende betekenissen van) het begrip "neutraliteit" verwijs ik graag naar M.E. van Hilten, Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen (oratie VU Amsterdam), Deventer: Kluwer 2010.

\*[3] In de Btw-richtlijn is het tarief van nihil overigens ingekleed als een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting, zie art. 138, eerste lid, jo. art. 169, onderdeel b, Btw-richtlijn.

\*[4] Talsma zijn stelling is dat het nultarief en neutraliteit in het algemeen niet samengaan. Bijvoorbeeld wanneer vanwege onjuiste toepassing van het nultarief btw wordt nageheven, wordt de nageheven btw lang niet altijd afgewenteld op de afnemer. In situaties waarin de afnemer wel recht op aftrek heeft, leidt dit ertoe dat de betreffende staat (extra) wordt verrijkt.

\*[5] VAT Information Exchange System. Dit is het systeem waarmee lidstaten thans gegevens uitwisselen over het intracommunautaire goederen- en dienstenverkeer tussen ondernemers.

- \*[6] In opdracht van de Duitse overheid is in 2005 onderzoek gedaan naar de effecten van een algemene verleggingsregeling. Het rapport van dit onderzoek is te raadplegen op [http://www.bankenverband.de/pic/artikelpic/082006/be0511\\_st\\_ust\\_rcv\\_dt.pdf](http://www.bankenverband.de/pic/artikelpic/082006/be0511_st_ust_rcv_dt.pdf). Een Duits-Oostenrijks verzoek om een machtiging voor de invoering van een algemene verleggingsregeling is in 2006 afgewezen: COM (2006)404 van 19 juli 2006.
- \*[7] Zie: COM(2009)672 van 17 december 2009, art. 15.
- \*[8] B2B staat voor business-to-business en hier wordt verwezen naar de plaatsbepalingsregels voor diensten die aan belastingplichtigen in de zin van art. 43 Btw-richtlijn worden verricht. Uitbreider hierover: M.W.C. Soltysik, "Uitbreiding btw-ondernemerschap in verband met nieuwe regels plaats van dienst en privégebruik: het klopt niet!", WFR 2010/196.