

# 4. De toekomst van de Europese btw – the time is now<sup>1</sup>

PROF. DR. G.J. VAN NORDEN

Als het gaat om de toekomst van de Nederlandse omzetbelasting, dan gaat dat in de kern om de toekomst van de Europese btw. In deze bijdrage richt de auteur zich dan ook op de Europese btw en belicht daar waar nodig de specifieke Nederlandse context. Allereerst schetst hij de uitdagingen waar de Europese btw voor staat. Daarna gaat hij in op de Europese initiatieven om deze uitdagingen het hoofd te bieden. Centraal daarbij staat het VAT Action Plan 2016 van de Europese Commissie en de vervolgstappen die daarna zijn gezet.

## 1. Inleiding

In het kader van deze MBB special 50 jaar Wet op de omzetbelasting 1968 ben ik gevraagd om in te gaan op de toekomst van de btw. Dat doe ik met liefde. Net als vele andere fiscalisten gaat de toekomst van de fiscaliteit mij aan het hart. Daarbij heeft de btw – het zal u niet verbazen – een speciaal plekje. Het is de tijd van fiscale jubilea, want ook het Fiscaal Instituut Tilburg van Tilburg University bestaat dit jaar 50 jaar.

Als het gaat om de toekomst van de Nederlandse omzetbelasting, dan gaat dat in de kern natuurlijk om de toekomst van de Europese btw. Ik zal mij in deze bijdrage dan ook richten op de Europese btw en daar waar nodig de specifieke Nederlandse context belichten. Allereerst schets ik hierna de uitdagingen waar de Europese btw voor staat. Daarna ga ik in op de Europese initiatieven om deze uitdagingen het hoofd te bieden. Centraal daarbij staat het VAT Action Plan 2016 van de Europese Commissie en de vervolgstappen die daarna zijn gezet. Gelet op de veelheid aan ontwikkelingen en het karakter van deze special, kan ik niet even diep op ieder onderwerp ingaan.

## 2. Uitdagingen voor de Europese btw

In mijn oratie heb ik de uitdagingen geschetst welke de btw wereldwijd het hoofd dient te bieden.<sup>2</sup> Deze uitdagingen gelden ook, zo niet vooral, voor de Europese btw. Vanuit economisch en overheids perspectief is in binnenlandse

verhoudingen de verbetering van de efficiëntie van de btw belangrijk. Het gaat dan om verhoging van de VAT revenue ratio (VRR)<sup>3</sup> en verbreding van de btw-grondslag. Grondslagverbreding kan plaatsvinden door verkleining van de policy gap en de compliance gap. Verkleining van de policy gap kan onder meer worden bereikt door de introductie van één btw-tarief in plaats van meerdere tarieven en door afschaffing van de btw-vrijstellingen zonder recht op aftrek. Verkleining van de compliance gap leidt eveneens tot verbetering van de btw-heffing. Binnen de Europese Unie is de bestrijding van grensoverschrijdende carousel-fraude cruciaal in dat verband. Het terugbrengen van de compliance gap tot nihil is overigens niet goed denkbaar, omdat ook faillissementen en administratieve fouten, al dan niet als gevolg van onjuiste configuraties van ERP-systemen, de oorzaak zijn van deze gap.

In grensoverschrijdende verhoudingen is de allocatie van heffingsbevoegdheid conform het bestemmingslandbeginsel van het grootste belang. Daarbij dienen dubbele heffing en dubbele niet-heffing te worden voorkomen. De digitale economie vormt een bijzondere uitdaging in dit verband, vooral in B2C-verhoudingen. Theoretisch is heffing in dergelijke situaties niet erg lastig: de btw-heffing dient plaats te vinden in het land waar de particuliere consument het goed c.q. de dienst consumeert. Welke rechtsregels en handhavingsmaatregelen nodig zijn om tot voor het bedrijfsleven en de overheid effectieve en efficiënte heffing te komen, is minder eenvoudig te bepalen. Ook de Europese btw ziet zich geconfronteerd met deze problematiek.

<sup>1</sup> Moloko, Things To Make and Do, The Time Is Now.

<sup>2</sup> G.J. van Norden, *De performance van de btw* (oratie), Tilburg University Press, Tilburg University, 2014.

<sup>3</sup> De VRR is de breuk tussen de daadwerkelijke btw-opbrengst en de btw-opbrengst die zou zijn behaald bij toepassing van het algemene btw-tarief op alle binnenlandse consumptie, met perfecte inning van de belasting.

Van een andere orde zijn de ontwikkelingen die zich voordoen op het vlak van data en belastingen.<sup>4</sup> Europese belastingautoriteiten verzamelen ten behoeve van een correcte btw-heffing in toenemende mate gegevens over belastingplichtigen en transacties. Zo heeft een aantal lidstaten SAF-T (Standaard Audit File for Tax)<sup>5</sup> geïmplementeerd in hun nationale wetgeving en verplicht gesteld.<sup>6</sup> Hoewel de invulling van SAF-T verschillend is in de diverse lidstaten, krijgen belastingplichtigen in de kern de verplichting om data op een gestandaardiseerde wijze beschikbaar te maken om zo de compliance en controle door de belastingautoriteiten te verbeteren. Ook belastingplichtigen zijn steeds beter in staat om data in hun ERP-systemen te gebruiken om hun btw-processen en -compliance te versterken. Dit heeft gevolgen voor de interne beheersing en tax assurance. Deze ontwikkelingen voltrekken zich in rap tempo en zorgen – naar mijn idee meer nog dan de wetgevende initiatieven op het niveau van de materiële regelgeving – voor de belangrijkste wijzigingen van het Europese btw-landschap.

### 3. VAT Action Plan 2016

Op 7 maart 2016 presenteerde de Europese Commissie het zogenoemde VAT Action Plan, waarin de Commissie haar plannen heeft ontvouwd om het Europese btw-stelsel verder te versterken.<sup>7</sup> De Europese Commissie geeft een aantal redenen voor deze plannen. Op de eerste plaats is het Europese btw-systeem te bezwarend en complex geworden voor bedrijven die buiten hun eigen lidstaat willen ondernemen. Dat is in het bijzonder een probleem voor het midden- en kleinbedrijf. Op de tweede plaats is de Europese btw te kwetsbaar voor grensoverschrijdende btw-fraude. Op de derde plaats dateren de huidige regels voor intracommunautaire leveringen van goederen uit 1993. Er is een herijking nodig van de regels voor intracommunautaire goederenleveringen, niet alleen om het btw-systeem eenvoudiger en fraudebestendig te maken, maar vooral ook om te zorgen dat bedrijven de voordelen van de interne markt ook daadwerkelijk kunnen genieten.

Het VAT Action Plan 2016 omvat vier deelgebieden: 1. Action to support e-commerce and small and medium sized enterprises, 2. Action to tackle VAT fraud, 3. Action towards a robust single European VAT area en 4. Action on

VAT rates. Deze deelgebieden blinken niet uit in onderlinge samenhang, maar illustreren naar mijn idee wel dat er op meerdere terreinen verbetering van het huidige Europese btw-systeem kan plaatsvinden. De eerste drie onderdelen zijn belangrijk om het Europese btw-stelsel toekomstbestendig te maken. Na de invoering van de nieuwe plaats van dienst regels voor elektronische diensten per 1 januari 2015 is er noodzaak om de regels voor B2C e-commerce (leveringen van goederen) te moderniseren. Dat geldt zowel voor leveringen van goederen uit andere lidstaten als voor leveringen uit non-EU-landen. Verder verdient de bestrijding van btw-fraude, in het bijzonder van grensoverschrijdende btw-fraude, prioriteit. Zoals de Europese Commissie zelf constateert, zijn bovendien de regels voor intracommunautaire B2B-leveringen van goederen toe aan herijking. Het vierde deelgebied met betrekking tot de btw-tarieven is minder fundamenteel van aard. Sinds de presentatie van het VAT Action Plan 2016 heeft de Europese Commissie de vier voornoemde actiegebieden concreet gemaakt door diverse voorstellen in te dienen. Een aantal daarvan is inmiddels aangenomen. Op andere terreinen is dit (nog) niet het geval.

### 4. Europese vervolgstappen

De vervolgstappen die op Europees niveau zijn genomen, vallen dan ook in te delen in i) gebieden waarop daadwerkelijk EU-regelgeving is aangenomen, ii) terreinen waarop voorstellen zijn gedaan die nog niet zijn aangenomen en iii) gebieden waarop nog geen concrete (wetgevende) stappen zijn gezet.

#### 4.1 Aangenomen EU-regelgeving

##### *VAT Digital Single Market Package*

Zoals opgemerkt, plaatst de digitale economie de richtlijnwetgever voor uitdagingen. De eerste uitdaging om te zorgen dat non-EU-dienstverleners hun elektronische diensten niet langer zonder btw aan EU-consumenten konden aanbieden, is reeds vanaf 2003 het hoofd geboden. Sindsdien is de plaats van dienst voor dergelijke diensten daar gelegen waar de EU-consument woont. De non-EU-dienstverleners kunnen zich via een zogenoemd Mini One Stop Shop (MOSS) mechanisme in één lidstaat registreren voor de btw en via die lidstaat ook de btw voldoen die zij in alle andere lidstaten zijn verschuldigd. Voor elektronische dienstverleners gevestigd binnen de EU bleef de plaats van dienst echter daar waar de EU-dienstverlener was gevestigd. Veel non-EU-marktpartijen hebben zich vervolgens gevestigd in Luxemburg om aldaar te profiteren van het (super) verlaagde btw-tarief.<sup>8</sup> Per 1 januari 2015 geldt ook voor EU-verleners van elektronische diensten dat hun dien-

4 Zie hierover A.H. Bomer, *Doorzicht in btw, inzicht in data* (oratie), Vrije Universiteit Amsterdam, 2017.

5 SAF-T is binnen de OECD ontwikkeld door een groep bestaande uit vertegenwoordigers van nationale belastingautoriteiten, de Business Applications Software Developers Association (BASDA), accountantsorganisaties en andere belanghebbenden. Zie <http://www.oecd.org/tax/administration/guidancenote-guidancefordevelopersofbusinessandaccountingsoftwareconcerningtaxauditrequirements.htm>.

6 Frankrijk, Spanje, Portugal, Polen, Oostenrijk, Litouwen en Luxemburg.

7 Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over een actieplan betreffende de btw, Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – Tijd om knopen door te hakken, COM(2016) 148 final. Zie hierover onder meer G.J. van Norden, 'Verbetering van de performance van de Europese btw – VAT Action Plan 2016', NTFR 2016/1945.

8 H. van Kesteren, 'Society's Online Revolution and the Short Arms of the Tax Authorities', in: H. van Arendonk, S. Jansen & R. van der Paardt, *VAT in an EU and International Perspective, Essays in honour of Han Kogels*, IBFD, Amsterdam 2011, p. 133-134 geeft aan dat bovendien slechts een fractie van de providers waarvan je zou mogen verwachten dat zij vanuit een derde land elektronische diensten verrichten, zich in de EU hebben laten registreren.

sten belastbaar zijn in de lidstaat waar de EU-consument woont. Hiermee komt het btw-stelsel meer in overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel. De administratieve obstakels voor EU-marktpartijen zijn zoveel mogelijk weggenomen door de MOSS ook voor hen open te stellen.

De regelgeving voor e-commerce (leveringen van goederen) was ook aan herijking en modernisering toe. Hiertoe is op 5 december 2017 het VAT Digital Single Market Package aangenomen.<sup>9</sup> Dit e-commerce pakket bestaat uit aanpassingen van de Btw-richtlijn<sup>10</sup> en de Btw-verordening<sup>11</sup> en voorziet tevens in een verordening inzake fraudebestrijding.<sup>12</sup> De aanpassingen van de Btw-richtlijn vallen uiteen in twee delen.

Op de eerste plaats wordt per 1 januari 2019 een aantal vereenvoudigingen aangebracht aan het btw-regime voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten verricht door EU-dienstverleners. Het gaat onder meer om een vereenvoudiging voor kleine ondernemers (bij een omzet van niet meer dan € 10.000 aan elektronische diensten verleend aan consumenten in een andere lidstaat, mag de belastingplichtige de btw van zijn eigen lidstaat in rekening brengen). Verder mogen non-EU-belastingplichtigen met een btw-registratie in de EU, anders dan momenteel, in de toekomst de MOSS wel gaan gebruiken. Ook mogen belastingplichtigen die de MOSS gebruiken de factureringsregels hanteren van hun eigen lidstaat indien er een factureringplicht voor elektronische diensten aan consumenten bestaat op basis van lokale regels.<sup>13</sup> In Nederland zijn deze wijzigingen meegenomen in de belastingplannen voor 2019.<sup>14</sup> De afzonderlijke wet op dit punt ligt thans ter beoordeling bij de Eerste Kamer. Per 1 januari 2019 wordt de Btw-verordening ook aangepast in die zin dat belastingplichtigen die een omzet met B2C-telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten behalen die niet hoger is dan € 100.000 per jaar, voldoende hebben aan één bewijsstuk om de plaats van vestiging van hun afnemer afdoende aan te tonen. Vooral voor kleine en middelgrote ondernemingen is de thans in de Btw-verordening opgenomen bewijssystematiek te zwaar.<sup>15</sup>

Op de tweede plaats vinden per 1 januari 2021 ingrijpende wijzigingen plaats van de btw-behandeling van goederenleveringen aan consumenten. Zowel de regels voor intra-EU-goederenleveringen aan consumenten gaan op de schop (de huidige afstandsverkoopregeling) als de regels voor goederenleveringen vanuit een plaats buiten de EU naar consumenten in de EU (in het bijzonder de vrijstelling voor kleine zendingen). Intra-Unieleveringen van goederen aan consumenten worden belastbaar in de lidstaat waar de consument de goederen ontvangt. De drempelbedragen voor afstandsverkoop binnen de EU (in Nederland thans € 100.000) komen te vervallen. Op deze wijze wordt naar mijn mening meer recht gedaan aan het bestemmingslandbeginsel. Wel geldt de kleine ondernemersdrempel van € 10.000, zoals hiervoor uiteengezet voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten, ook voor afstandsverkoop. Administratieve complicaties rondom een veelheid aan btw-registraties worden ondervangen door de OSS ook open te stellen voor in de EU gevestigde belastingplichtigen. Btw-heffing in de lidstaat van aankomst van de goederen c.q. waar de afnemer is gevestigd in combinatie met de OSS lijkt op verschillende gebieden (bijvoorbeeld ook in het beoogde definitieve btw-stelsel; zie paragraaf 4.2) dé oplossing te zijn voor vraagstukken binnen de Europese btw. De vraag is evenwel of dat zo is. Wanneer we bijvoorbeeld naar Nederland kijken, dan geldt dat belastingplichtigen gevestigd in andere lidstaten verantwoordelijk worden voor een significant deel van de voldoening van Nederlandse btw via de OSS. Aangezien de btw-fraude in veel lidstaten groter is dan in Nederland, is het heel wel mogelijk dat Nederland door de nieuwe regels btw-risico importeert voor zover het gaat om belastingplichtigen uit die lidstaten die prestaties verrichten die in Nederland belastbaar gaan worden. Het nieuwe btw-bouwwerk dat thans in elkaar wordt gezet, is misschien minder solide dan wel wordt gedacht.

In verhouding tot non-EU-landen komt de vrijstelling voor kleine zendingen per 1 januari 2021 te vervallen.<sup>16</sup> Deze vrijstelling is oorspronkelijk ingevoerd, omdat de kosten van handhaving en btw-inning niet opwogen tegen de opbrengst die btw-heffing genereert. Inmiddels bestaat er behoorlijke internationale consensus dat wel btw-heffing bij invoer dient plaats te vinden, mede omdat als gevolg van e-commerce de omvang van goederenleveringen van buiten de EU aan EU-consumenten zeer aanzienlijk is gestegen.<sup>17</sup> Ook in licht van het huidige politieke en maatschappelijke debat over belastingheffing, was het onvermijdelijk

9 Zie hierover onder meer M.M.W.D. Merckx, 'Nieuwe btw-regels voor e-commerce', *WFR* 2018/146.

10 Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkoop van goederen.

11 Uitvoeringsverordening (EU) 2017/2459 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

12 Verordening (EU) 2017/2454 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.

13 In Nederland bestaat een dergelijke verplichting niet.

14 Kamerstukken II, 2018-2019, 35 032, Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet implementatie artikel 1 richtlijn elektronische handel).

15 Het huidige art. 24ter Btw-verordening wordt in dit kader aangepast.

16 De vrijstelling bedraagt in Nederland momenteel maximaal € 22. De andere lidstaten kennen deze verplichte vrijstelling, die minimaal € 10 bedraagt, ook.

17 Zie onder meer OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1, 2015 Final Report en de (voorgenomen) wijzigingen in Australië en Nieuw-Zeeland. W.J.G. Paardekoooper, M. van de Ven, A. van Esdonk en Y.C. Cattel, 'Tax Considerations for the European Union's Digital Single Market Strategy', *Intertax* 2016, No. 6-7, p. 513-524 plaatsen een kritische kanttekening bij deze ontwikkeling, in het bijzonder gelet op de oorspronkelijke achtergrond van de kleine zendingen vrijstellingen (kosten wegen niet op tegen de baten).

dat de kleine zendingen vrijstelling zou worden afgeschaft. De vraag was evenwel welk regime daarvoor in de plaats zou komen. Daadwerkelijke heffing van invoer-btw aan de grens van iedere EU-consument zou immers enorme handelsbelemmeringen tot gevolg hebben.

Het regime waar de lidstaten voor hebben gekozen, is complex, omdat het meerdere mogelijkheden kent. Indien de ingevoerde goederen een intrinsieke waarde hebben van maximaal € 150, dan kan gebruik worden gemaakt van twee vereenvoudigingen. Op de eerste plaats kunnen belastingplichtigen gebruikmaken van de ‘invoer One Stop Shop’ (i-OSS). Via de i-OSS kunnen belastingplichtigen de btw voldoen ter zake van met btw belaste goederenleveringen aan consumenten in de lidstaat van aankomst van de goederen (de lidstaat van invoer of een andere lidstaat), waarbij ze vrijstelling krijgen voor de invoer-btw. Belangrijk is dat de btw reeds is verschuldigd als de betaling die de consument heeft gedaan, is aanvaard door de leverancier. Op de tweede plaats kunnen belastingplichtigen ervoor kiezen om een maandelijkse invoeraangifte te doen in plaats van een aangifte en betaling van invoer-btw bij iedere zending. De regeling is vooral bedoeld voor post-bedrijven en logistieke dienstverleners die de invoer van derden (bijvoorbeeld consumenten) verzorgen.

Daarnaast worden platforms verantwoordelijk voor de voldoening van btw ter zake van goederenleveringen aan EU-consumenten als zij deze leveringen faciliteren.<sup>18</sup> De e-commerce richtlijn (Richtlijn (EU) 2017/2455) maakt onder meer niet duidelijk wanneer sprake is van ‘faciliteren’ en wanneer platforms binnen de reikwijdte van de regeling vallen. Voor de btw-heffing worden faciliterende platforms bij fictie geacht de goederen te ontvangen en te leveren. Het creëren van verschuldigdheid van platforms past in een internationale trend, getuige de suggesties van de OECD op dit terrein en met de EU vergelijkbare platform regelgeving in bijvoorbeeld Australië en Nieuw-Zeeland. Vanuit overheidsperspectief lijkt hier gewoon gekozen te zijn voor de meest efficiënte optie met de hoogst mogelijke gegarandeerde btw-opbrengst (een relatief klein aantal grote marktpartijen die wel compliant zullen willen zijn). Dat platforms hiermee worden belast met een (onevenredig?) zware administratieve taak lijkt onvoldoende gewicht in de schaal te hebben gelegd. De fictie is van toepassing in twee gevallen. Op de eerste plaats ingeval van afstandsverkopen uit non-EU-landen waarbij de intrinsieke waarde van de goederen maximaal € 150 bedraagt. Of de leverancier in de EU of daarbuiten is gevestigd is daarbij niet relevant. Op de tweede plaats ingeval van goederenleveringen binnen de EU aan particulieren wanneer de leverancier niet in de EU is gevestigd. De waarde van de goederen is daarbij niet relevant. De btw wordt verschuldigd op het moment dat

de betaling wordt aanvaard.<sup>19</sup> Voor de fictieve B2C-levering aan EU-consumenten kunnen platforms desgewenst gebruikmaken van de hiervoor besproken i-OSS.

Op 11 december 2018 heeft de Europese Commissie voorstellen gedaan om de Btw-richtlijn en de Btw-verordening aan te passen en nadere regels te introduceren ter zake van de e-commerce wijzigingen per 1 januari 2021.<sup>20</sup> Deze nadere regels zien in het bijzonder op de voorwaarden waaronder platformaanbieders per die datum btw verschuldigd zullen zijn ter zake van goederenleveringen uit non-EU-landen aan EU-consumenten die via hun platform lopen. De regels zijn zeer gedetailleerd van aard en zullen kritisch worden bezien door alle relevante stake holders. Op 12 december 2018 heeft de Europese Commissie een richtlijnvoorstel gedaan ter bestrijding van e-commerce fraude.<sup>21</sup> Het nieuwe systeem van btw-heffing valt of staat met belastingplichtigen die compliant zijn. Met het voorstel wordt geprobeerd het probleem van de btw-fraude in e-commerce op te lossen door de samenwerking tussen belastingautoriteiten en betalingsdienstaanbieders te verbeteren. Uit de ervaringen van de lidstaten die reeds op nationaal niveau hebben samengewerkt met betalingsdienstaanbieders blijkt dat de samenwerking met betalingsdienstaanbieders tastbare resultaten oplevert in de strijd tegen btw-fraude in e-commerce. Het is lovenswaardig dat de Europese Commissie in aanvulling op de nieuwe e-commerce btw-regels flankerende maatregelen wil treffen om btw-fraude te bestrijden. Evenals bij de regelgeving met betrekking tot de platforms lijkt de overheid ook hier echter wel een grote verantwoordelijkheid te leggen bij marktpartijen. Wellicht is dat ook gewoon een consequentie van de steeds verder digitaliserende wereld, waarin overheden voor hun toezichthoudende taken meer en meer moeten gaan samenwerken met de markt.

#### *Verordening administratieve samenwerking*

Op 2 oktober 2018 is Verordening (EU) 2018/1541 aangenomen.<sup>22</sup> Deze verordening betreft aanpassing van de reeds bestaande Verordeningen (EU) 904/2010 en (EU) 2017/2454 en introduceert nieuwe regels voor administratieve samenwerking tussen de belastingadministraties van de lidstaten om btw-fraude efficiënter te bestrijden. Dit

18 Art. 14bis Btw-richtlijn. Zie hierover nader M. Lamensch, ‘European Union – Rendering Platforms Liable to Collect VAT and Pay VAT on B2C-imports: A Silver Bullet?’, *International VAT Monitor* 2018, No. 2.

19 Art. 66bis Btw-richtlijn.

20 Proposal for a Council Directive amending Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 as regards provisions relating to distance sales of goods and certain domestic supplies of goods, COM(2018)819 final en Proposal for a Council Implementing Regulation amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards supplies of goods or services facilitated by electronic interfaces and the special schemes for taxable persons supplying services to non-taxable persons, making distance sales of goods and certain domestic supplies of goods, 11 December 2018, COM(2019)821 final.

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

22 Verordening (EU) 2018/1541 van de Raad van 2 oktober 2018 tot wijziging van de Verordeningen (EU) nr. 904/2010 en (EU) 2017/2454 wat betreft maatregelen ter versterking van de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.

dient te gebeuren via verbeterde informatie-uitwisseling, maar ook via de verbeterde kwaliteit en vergelijkbaarheid van de uitgewisselde data.

#### *Richtlijn optionele verleggingsregeling en snellereactiemechanisme*

Op 6 november 2018 hebben de lidstaten Richtlijn 2018/1695 aangenomen die ziet op de facultatieve verleggingsregeling en het snellereactiemechanisme (hierna: QRM<sup>23</sup>).<sup>24</sup> Beide regelingen zien op de bestrijding van btw-fraude. In feite betreft deze richtlijn alleen de verlenging van de termijn tot wanneer lidstaten beide regelingen mogen toepassen. Deze loopt af per 31 december 2018 en is verlengd tot en met 30 juni 2022, de beoogde inwerking-tredingsdatum van het definitieve btw-stelsel (zie hierna paragraaf 4.2). Tot op zekere hoogte is dit symboolpolitiek. Zoals aangegeven in punt 6 van de preambule bij voornoemde richtlijn, zijn de lidstaten van mening dat het QRM dient te worden behouden als een nuttig instrument dat bij wijze van voorzorg kan worden ingezet in uitzonderlijke gevallen van btw-fraude, hoewel het QRM nog nooit daadwerkelijk is toegepast.<sup>25</sup>

#### *Richtlijn e-publicaties*

Ook op 6 november 2018 hebben de lidstaten Richtlijn 2018/1713 aangenomen op het gebied van het verlaagde btw-tarief voor e-publicaties.<sup>26</sup> Lidstaten kunnen naar huidig recht het verlaagde btw-tarief toepassen op reguliere boeken, kranten en tijdschriften, maar niet op e-publicaties.<sup>27</sup> Na veel politiek gesteggel kunnen lidstaten nu per 4 december 2018 ook een verlaagd tarief hanteren voor e-publicaties. Nederland gaat de btw-regelgeving op dit punt aanpassen. Per wanneer dit gaat gebeuren, is op dit moment evenwel nog niet duidelijk.

## 4.2 Richtlijnvoorstellen

### *Definitief btw-stelsel*

De belangrijkste voorgenomen hervorming van het Europese btw-stelsel betreft de modernisering van de regels voor intracommunautaire goederenleveringen. Op 4 oktober 2017 heeft de Europese Commissie voorstellen gedaan voor een definitief btw-stelsel.<sup>28</sup> Deze voorstellen bevatten vergaande wijzigingen voor intracommunautaire goederenleveringen alsmede een aantal quick fixes. Het is de bedoeling van de Commissie dat de fundamentele hervormingen per 1 januari 2021 van kracht worden. Deze voorstellen bevatten de hoekstenen voor een eenvoudiger en fraudebestendig definitief btw-stelsel voor de handel binnen de Europese Unie.

Het beoogde definitieve btw-stelsel is – hoe kan het ook anders in een consumptiebelasting als de btw – gebaseerd op het beginsel van belastingheffing in de lidstaat van bestemming. De aanpak bevat twee stappen: een eerste stap met een regeling voor B2B intra-Unieleveringen van goederen en een tweede, pas veel later te zetten, stap, met een regeling voor B2B intra-Uniediensten.

Op 25 mei 2018 heeft de Europese Commissie de nadere regeling voorgesteld waarmee de hoekstenen van het definitieve btw-stelsel voor een belangrijk deel in de praktijk kunnen worden gebracht.<sup>29</sup> Het richtlijnvoorstel ziet op de nadere invulling van de voorgestelde regels voor B2B intra-Unieleveringen van goederen.<sup>30</sup> Het huidige concept van intracommunautaire transacties met twee belastbare feiten, te weten de (intracommunautaire) levering van goederen en de intracommunautaire verwerving, wordt vervangen door één belastbaar feit, de intra-Unielevering van goederen. Daardoor kunnen het belastbare feit intracommunautaire verwerving en de daarmee samenhangende bepalingen worden verwijderd uit de Btw-richtlijn. Opgenomen moeten onder meer worden het belastbare feit intra-

23 Het 'snellereactiemechanisme' wordt in de regel aangeduid met de afkorting 'QRM' dat staat voor 'quick reaction mechanism'.

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

25 Eind 2013 is een QRM-verzoek van Hongarije afgewezen om de verleggingsregeling te mogen toepassen op leveringen van suiker, omdat de fraude reeds in 2011 en 2012 grootschalig was. Zie Uitvoeringsbesluit van de Commissie van 11 december 2013 tot afwijzing van het verzoek van Hongarije om een bijzondere maatregel in het kader van het snellereactiemechanisme te mogen toepassen die afwijkt van art. 193 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2013, L 341/68.

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

27 Zie daarvoor HvJ EU 5 maart 2015, zaak C-479/13 (Commissie/Frankrijk), NTFR 2015/1356 en HvJ EU 5 maart 2015, zaak C-502/13 (Commissie/Luxemburg), NTFR 2015/1355.

28 Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonizing and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States, 4 October 2017, COM(2017) 569 final, Proposal for a Council Implementing Regulation amending Implementing Regulation (EU) No. 282/2011 as regards certain exemptions for intra-Community transactions, 4 October 2017, COM(2017) 568 final en Proposal for a Council Regulation amending Regulation (EU) No. 904/2010 as regards the certified taxable person, 4 October 2017, COM(2017) 567 final. Zie hierover onder meer G.J. van Norden, 'Voorstellen voor ingrijpende Europese btw-hervormingen', NTFR 2017/2908.

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

30 Het voorstel beoogt ook de in de Btw-richtlijn gebruikte terminologie in overeenstemming te brengen met de thans correcte Unierechtelijke terminologie. De verouderde begrippen 'intracommunautair' en 'Gemeenschap' zouden moeten worden vervangen door de begrippen 'binnen de Unie/intra-Unie' en 'Unie'.

Unielevering van goederen<sup>31</sup> en de daarbij behorende plaats van levering<sup>32</sup> en verschuldigdheid.<sup>33</sup> Een intra-Unielevering van goederen wordt geacht plaats te vinden daar waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer. De hoofdregel is dat de btw verschuldigd is door de (buitenlandse) belastingplichtige die de intra-Unielevering verricht. De verschuldigde btw kan worden voldaan via de OSS.

Als uitzondering wordt de btw via verlegging verschuldigd door de afnemer van de goederen, indien dit een gecertificeerd belastingplichtige betreft.<sup>34</sup> Dergelijke belastingplichtigen worden geacht dusdanig betrouwbaar te zijn dat ze verlegging mogen toepassen. De certificering beoogt het kaf van het koren te scheiden en kan alleen worden toegepast ingeval van, grofweg, belastingplichtigen die groot, afrekgerechtigd en betrouwbaar zijn. Gecertificeerde belastingplichtigen zullen, naar de Europese Commissie aanneemt, niet zijn betrokken in btw-fraudeketens. De uitzondering van de gecertificeerde belastingplichtige betekent wel dat er twee systemen naast elkaar komen te bestaan. Bovendien is het voorkomen van btw-fraude via het concept van de gecertificeerde belastingplichtige sterk afhankelijk van de zorgvuldigheid van certificering door de lokale belastingautoriteiten. Het OSS-only alternatief waarin een zeer significant deel van de btw-opbrengsten van een lidstaat feitelijk via de OSS van buitenlandse belastingplichtigen binnen moet komen, is evenwel minder aantrekkelijk. Het OSS mechanisme heeft zich nog onvoldoende bewezen om er volledig op te kunnen vertrouwen. Ondanks dat er sterke geluiden klinken om de gecertificeerde belastingplichtige uit het richtlijnvoorstel te halen, acht ik het raadzaam om beide heffingsmethodieken naast elkaar te introduceren.

In de plannen van de Europese Commissie dienen uiteindelijk alle intra-Unietransacties, goederenleveringen én diensten, te worden betrokken in het definitieve btw-stelsel.<sup>35</sup> De verschuldigde btw bij grensoverschrijdende diensten moet dan ook worden voldaan via de OSS. Bovendien zou het concept van de gecertificeerde belastingplichtige tegen die tijd ook weer moeten worden afgeschaft. Of het terecht is dat de Commissie zo veel vertrouwen stelt in de OSS dat zij het hele definitieve btw-stelsel daar op wil bouwen, zal de

toekomst (wellicht?) uitwijzen. De kernvraag nu is immers of de lidstaten daar ook zoveel vertrouwen in hebben dat zij het richtlijnvoorstel gaan aannemen.<sup>36</sup> Gelet op de kritische houding van een groot aantal lidstaten – waaronder Nederland<sup>37</sup> – ten opzichte van de Commissievoorstellen over het definitieve btw-stelsel, is dat nog geen gelopen race.

De voorstellen van de Europese Commissie bevatten ook nog een aantal quick fixes die zijn voorgesteld op verzoek van de Raad.<sup>38</sup> Deze quick fixes beogen binnen het huidige btw-systeem een aantal knelpunten op korte termijn op te lossen in de intra-Unie handel. Oorspronkelijk ging het om de volgende vier quick fixes:

1. vereenvoudiging en harmonisatie van de regels voor call-off stock;
2. erkenning van het geldige btw-identificatienummer van de afnemer als materiële voorwaarde om een intracommunautaire goederenlevering vrij te stellen<sup>39</sup>, met recht op aftrek;
3. vereenvoudiging van de regels om te zorgen voor rechtszekerheid bij intracommunautaire ketentransacties, hetgeen in het bijzonder ziet op de bepaling van de schakel waarin de intracommunautaire levering en verwerving plaatsvinden<sup>40</sup>;
4. harmonisatie en vereenvoudiging van de regels voor het bewijs van intracommunautair vervoer van de goederen om een intracommunautaire levering van goederen van btw vrij te stellen.<sup>41 42</sup>

Het was de bedoeling dat de quick fixes per 1 januari 2019 al van kracht zouden zijn. Die datum is evenwel niet gehaald, omdat de lidstaten geen overeenstemming konden bereiken over het totale definitieve btw-stelsel. De Europese Commissie had de voorstellen voor de quick fixes strategisch gecombineerd met die voor de fundamentele hervormingen, in een poging om de lidstaten te verleiden om laatstgenoemde ook meteen aan te nemen.

31 Toe te voegen aan art. 14, lid 4, Btw-richtlijn.

32 Nieuw art. 35bis Btw-richtlijn.

33 Wijziging van art. 67 Btw-richtlijn. De btw ter zake van een intra-Unielevering wordt verschuldigd bij de uitreiking van de factuur of op het moment dat de factuur uiterlijk had moeten worden uitgereikt.

34 Nieuw art. 194 bis Btw-richtlijn. Het concept 'gecertificeerd belastingplichtige' wordt opgenomen in het nieuwe art. 13bis Btw-richtlijn. Zie hierover nader M.M.W.D. Merckx, 'De Certified Taxable Person: vereenvoudiging als reactie op vertrouwen', *MBB* 2017, nr. 12.

35 Zie Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, 25 mei 2018, COM(2018)329 final, p. 6.

36 Ook in de voorstellen van de Europese Commissie voor een Digital Services Taks (DST) vormde het OSS concept een belangrijke bouwsteen. In de ECOFIN van 4 december 2018 konden de lidstaten het niet eens worden over de compromistekst van het Oostenrijkse voorzitterschap. De OSS was komen te vervallen in de compromistekst.

37 Brief staatssecretaris van Financiën van 29 maart 2018, nr. 2018-0000044706, Reactie schriftelijk overleg btw, *NTFR* 2018/1108.

38 Zie Council conclusions of 8 November 2016 on Improvements to the current EU VAT rules for cross-border transactions, No. 14257/16 FISC 190 ECOFIN 1023 of 9 November 2016.

39 In de Btw-richtlijn is sprake van een vrijstelling met recht op aftrek bij intracommunautaire leveringen, terwijl wij in Nederland spreken over de toepassing van een nultarief.

40 Zie Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonizing and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States, 4 October 2017, COM(2017) 569 final voor de eerste drie quick fixes.

41 Zie Proposal for a Council Implementing Regulation amending Implementing Regulation (EU) No. 282/2011 as regards certain exemptions for intra-Community transactions, 4 October 2017, COM(2017) 568 final.

42 Zie nader over deze quick fixes onder meer R.A. Wolf, 'EU-ministers maken afspraken over de btw', *NTFR* 2018/1603 en G.J. van Norden, 'Voorstellen voor ingrijpende Europese btw-hervormingen', *NTFR* 2017/2908.

Onder meer Nederland heeft in het lopende overleg over het definitieve btw-stelsel aanleiding gezien om te ijveren voor het toevoegen van een vijfde quick fix. Deze quick fix ziet op de uitbreiding, of in veel lidstaten het herstel van de reikwijdte, van de koepelvrijstelling. In de arresten DNB Banka en Aviva heeft het HvJ beslist dat de koepelvrijstelling is beperkt tot koepelinstellingen die diensten verrichten ten behoeve van leden die prestaties verrichten die vallen onder een van de vrijstellingen in het algemeen belang in de zin van art. 132 Btw-richtlijn.<sup>43</sup> Leden die van btw vrijgestelde financiële of verzekeringsprestaties verrichten, vrijgesteld vastgoed verhuren of geen belastingplichtige zijn, kunnen volgens het HvJ geen gebruik maken van de koepelvrijstelling. De vijfde quick fix beoogt de koepelvrijstelling weer breed toepasbaar te maken. Dat lijkt mij welkom.

Denemarken, gesteund door de Europese Commissie, voelde tijdens de ECOFIN van 22 juni 2018 echter niets voor deze vijfde quick fix. Frankrijk en Italië wilden deze nieuwe quick fix wel behouden, mede ingegeven door het feit dat de koepelvrijstelling in deze lidstaten door veel financiële instellingen wordt gebruikt. Op 2 oktober 2018 zijn de vier oorspronkelijke quick fixes aangenomen. Deze zijn vanaf 1 januari 2020 van kracht. Over de vijfde quick fix inzake de koepelvrijstelling hebben de lidstaten geen overeenstemming kunnen bereiken. In Nederland kunnen belastingplichtigen de koepelvrijstelling vooralsnog breed blijven toepassen.<sup>44</sup>

#### *Richtlijnvoorstel verlaagde tarieven*

Op 18 januari 2018 heeft de Europese Commissie een richtlijnvoorstel gepubliceerd op het gebied van de flexibilisering van btw-tarieven voor lidstaten.<sup>45</sup> Dit voorstel is in feite een reactie van de Europese Commissie op de weigering van de lidstaten om te komen tot verdere harmonisering van de btw-tarieven. In plaats van harmonisering van de verlaagde tarieven is de insteek nu om lidstaten gelegenheid te geven om het verlaagde tarief flexibel en – tot op zekere hoogte – naar eigen inzicht in te zetten. De huidige lijst van goederen en diensten waarop verlaagde tarieven kunnen worden toegepast<sup>46</sup>, zal worden afgeschaft en vervangen door een nieuwe lijst van goederen en diensten waarvoor het standaardtarief van minimaal 15% altijd moet worden toegepast. Deze lijst bevat producten zoals wapens, alcoholische dranken, gokken en tabak. Naast de twee verlaagde tarieven van minimaal 5% en één 0% btw-tarief mogen lidstaten een derde verlaagd tarief toepassen van 0% tot

5%. Om de overheidsinkomsten veilig te stellen, moeten de lidstaten er wel voor zorgen dat het gewogen gemiddelde van alle toegepaste btw-tarieven ten minste 12% bedraagt.

Dit voorstel druist naar mijn mening compleet in tegen het streven naar een geharmoniseerde interne markt. Het beeld dringt zich op dat de Europese Commissie met dit voorstel de lidstaten probeert te straffen voor hun onwil om tot verdere harmonisatie te komen. Recent heeft het Europese Parlement het richtlijnvoorstel – onder toevoeging van enkele amendementen – goedgekeurd.<sup>47</sup> Het voorstel is voor veel lidstaten echter een gruwel, omdat zij zich bij nationale lobby's voor de invoering van een verlaagd tarief voor bepaalde goederen of diensten niet meer – comfortabel – zouden kunnen verschuilen achter Brussel. Het is dan ook (hoogst) onzeker of dit richtlijnvoorstel wordt aangenomen.

#### *Richtlijnvoorstel kleine ondernemingen*

Eveneens op 18 januari 2018 heeft de Europese Commissie een voorstel gedaan voor vereenvoudigde btw-regels voor het midden- en kleinbedrijf.<sup>48</sup> Het voorstel beoogt vereenvoudigingsregels te introduceren die de btw-nalevingskosten voor kleine bedrijven helpen verlagen. In het voorstel is opgenomen dat alle kleine ondernemingen met een EU-jaaromzet van maximaal 2 miljoen euro, gebruik kunnen maken van vereenvoudigingsmaatregelen met betrekking tot btw-compliance verplichtingen. Het wordt de lidstaten op basis van het richtlijnvoorstel ook toegestaan om kleine bedrijven met een maximale omzet van € 85.000 in één lidstaat vrij te stellen. Dit bedrag geldt als de maximale vrijstellingsdrempel voor alle lidstaten. Bovendien stelt de Europese Commissie voor dat kleine ondernemingen die niet in een lidstaat zijn gevestigd, daar ook gebruik kunnen maken van de vrijstelling, op voorwaarde dat deze de toepasselijke drempel niet overschrijden. Daarnaast dient een drempel van € 100.000 voor de totale omzet in de EU te voorkomen dat ondernemingen met een grote omzet profiteren van deze nieuwe kleine ondernemersregeling.

Vooruitlopend op het aannemen van het richtlijnvoorstel heeft Nederland als onderdeel van de belastingplannen voor 2019 de introductie aangekondigd van een nieuwe kleine ondernemersregeling.<sup>49</sup> Deze regeling is veel eenvoudiger dan de huidige en moet per 1 januari 2020 van toepassing zijn. De kern is dat er een facultatieve omzetterelateerde

43 HvJ EU 21 september 2017, zaak C-326/15 (DNB Banka), *BNB* 2018/13 en HvJ EU 21 september 2017, zaak C-605/15 (Aviva), *BNB* 2018/14. Zie over deze arresten onder meer P.Q.J. Feenstra en P.J.M. Cramer, 'De koepelvrijstelling is van de leden, niet van het samenwerkingsverband', *WFR* 2018/21.

44 Nieuwsbericht ministerie van Financiën van 7 juni 2018, te raadplegen via: <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/nieuws/2018/06/07/staatssecretaris-snel-zet-zich-in-voor-btw-koepelvrijstelling>.

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

46 Bijlage III bij de Btw-richtlijn.

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

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

49 Kamerstukken II, 2018-2019, 35 033, nr. 2, Voorstel van wet, Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet modernisering kleineondernemersregeling). Zie hierover nader onder meer M.M.W.D. Merckx, 'Btw en belastingplan 2019', *WFR* 2018/187.

btw-vrijstelling komt met een omzetgrens van € 20.000. De regeling ligt ten tijde van het schrijven van dit artikel te zamen met de andere onderdelen van de belastingplannen ter akkoord bij de Eerste Kamer. De omzetgerelateerde vrijstelling is in overeenstemming met de huidige Btw-richtlijn en het richtlijnvoorstel.<sup>50</sup>

#### 4.3 Nog geen concrete (wetgevende) stappen

Een terrein waarop – zeker de laatste jaren – veel rechtspraak is verschenen<sup>51</sup> en wetgevende actie ook wenselijk is betreft de financiële en verzekeringssector. De btw-regels op dat gebied zijn aan modernisering toe. De Europese Commissie heeft dat in 2007 reeds ingezien en heeft toen ook voorstellen gedaan.<sup>52</sup> Na zeer langdurige en moeizame onderhandelingen, en als gevolg van de financiële crisis die de animo voor modernisering van de btw-regels voor deze sector ook niet vergrootte, heeft de Europese Commissie de voorstellen inmiddels ingetrokken. De behoefte aan modernisering van de financiële en verzekeringsvrijstellingen is evenwel onveranderd, zo niet toegenomen. In Brusselse kringen wordt inmiddels weer (voorzichtig) gedacht aan het formuleren van nieuwe voorstellen. Veel zal echter afhangen van de koers die de nieuwe Europese Commissie die in 2019 zal worden benoemd, gaat inslaan.

### 5. Verdere ontwikkelingen op het gebied van technologie en data

De Europese Commissie doet onmiskenbaar haar uiterste best om de toekomst van de Europese btw zo rooskleurig mogelijk te maken. De grote hoeveelheid wetgevende initiatieven, de complexiteit daarvan en de onzekerheid van de resultaten die ze gaan opleveren in ogenschouw nemende, dringt de vraag zich op of er alternatieven voorhanden zijn. Zoals de Europese Commissie in het VAT Action Plan 2016 uiteen heeft gezet, is versterking van het Europese btw-systeem om meerdere redenen noodzakelijk. Het btw-systeem kan eenvoudiger en fraudebestendiger worden gemaakt en dient dusdanig te worden verbeterd dat ondernemingen de voordelen van de interne markt daadwerkelijk kunnen genieten. Deze doelen kunnen wellicht ook worden bereikt door gebruik van moderne technologieën en data.<sup>53</sup> Als het gaat om duurzame en toekomstbestendige versterking van het Europese btw-systeem, dan verdienen oplossingsrichtingen op dat gebied meer kans en onderzoek dan thans het geval is.

De Europese Commissie heeft in haar Groenboek over de toekomst van de btw uit 2010<sup>54</sup> en de daarop volgende mededeling uit 2011<sup>55</sup> ook aandacht gegeven aan nieuwe door technologie gedreven btw-inningsmethoden. Het gaat dan bijvoorbeeld om een model van gesplitste betaling van de koopprijs en de btw en om een model waarin een btw-datawarehouse wordt ingevoerd waar de Belastingdienst rechtstreeks toegang toe heeft. Dergelijke oplossingsrichtingen heeft de Commissie – mogelijk ten onrechte – op dit moment een brug te ver geacht.

Op nationaal niveau ondernemen lidstaten echter wel nadrukkelijk actie op dit terrein. Zoals opgemerkt in paragraaf 2, heeft een aantal lidstaten SAF-T al geïmplementeerd in hun nationale wetgeving en verplicht gesteld.<sup>56</sup> SAF-T draagt bij aan vermindering van de VAT gap en aan opsporing van btw-fraude. Uit een studie van de Europese Commissie blijkt dat Portugal, de eerste EU-lidstaat met een SAF-T-verplichting, in het jaar na de implementatie van SAF-T haar VAT gap met 3% zag dalen.<sup>57</sup> Met ingang van 1 juli 2017 kent Spanje al een vorm van een real time btw-rapportageverplichting. Met het nieuwe systeem kunnen de Spaanse belastingautoriteiten met btw belaste prestaties beter volgen. De Spaanse overheid heeft de beschikking over meer en snellere informatie waardoor ze eventuele fraude en niet-betaling van btw eerder kunnen signaleren. Ook het Making Tax Digital (MTD) initiatief in het Verenigd Koninkrijk past in deze ontwikkeling. Belastingplichtigen moeten een digitale btw-administratie voeren en dienen hun btw-aangiften in te dienen via MTD-compatibele software.

Doordat dit allemaal initiatieven zijn op het niveau van individuele lidstaten ontstaat een lappendeken aan digitale en administratieve verplichtingen voor ondernemingen. Zij dienen in verschillende lidstaten aan verschillende eisen te voldoen en hun ERP-systemen en administratie daaraan aan te passen. Dat past uiteraard niet in een geharmoniseerde belasting als de Europese btw. Het zou de Europese Commissie en de lidstaten dan ook sieren als ze deze handschoen, wellicht in aanvulling op de thans lopende wetgevende initiatieven, zouden oppakken. Eén standaard op Europees Unie niveau zou wenselijk zijn, zowel voor het

50 Kamerstukken II, 2018-2019, 35 033, nr. 3, p. 10-11.

51 Zie hierover bijvoorbeeld A. Vroon, 'Btw in de vooruitkijkspiegel', *NTRF Beschouwingen* 2017/5.

52 Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de behandeling van verzekerings- en financiële diensten, 28 november 2007, COM(2007)747 final.

53 Zie in dit verband onder meer M. Lamensch, 'Is There Any Future for the Vendor Collection Model in the 21st Century Economy?', *International VAT Monitor* 2016, No. 3 en M. Lamensch and M. Saraswat, 'From Clicks to Compliance: A Data Conduit to Collect VAT', *International VAT Monitor* 2017, No. 5.

54 Europese Commissie, *Groenboek over de toekomst van de btw, Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel*, COM(2010)695 def., p. 21-22.

55 Europese Commissie, *Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de toekomst van de btw, Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel aangepast aan de eengemaakte markt*, COM(2011)851 def., pp. 15-16.

56 Zie hierover ook R. Cornelisse, *SAF-T in an increasing number of countries*, September 2017, <https://www.linkedin.com/pulse/saf-t-increasing-number-countries-richard-cornelisse>.

57 U. Boy en W. Veldhuizen, 'Ruimte voor SAF-T in de Nederlandse Controle-aanpak Belastingdienst?', *BTW-bulletin* 2017/15.



bedrijfsleven als voor de belastingautoriteiten in de diverse lidstaten.<sup>58</sup>

Nog verdergaande technologische oplossingsrichtingen, zoals het gebruik van blockchaintechnologie, lijken op dit moment (nog) onvoldoende realistisch.<sup>59</sup> Ofschoon het een weinig gehoord geluid is, kan het specifieke probleem van de btw-fraude uiteraard ook (mede) worden bestreden door het instellen van een krachtige Europese fiscale opsporingsdienst. In combinatie met betere beschikking over en ontsluiting van data lijkt dat ook een nader te onderzoeken optie.

## 6. Slot

De toekomst van de Europese btw is zonder meer een mooie. Onder meer door de verschuiving van directe naar indirecte belastingen zal het belang van de btw alleen nog maar verder toenemen. De Europese Commissie en de lidstaten trachten de uitdagingen waar de belasting zich voor geplaatst ziet, via diverse wetgevende initiatieven

aan te gaan. De uitdagingen op het gebied van de digitale economie zijn urgent en zijn via aangenomen regelgeving aangepakt. Inhoudelijk volgt de Europese Unie hierbij de internationale trend, waarbij relatief veel verantwoordelijkheid voor btw-heffing wordt neergelegd bij de digitale economie marktpartijen. De beoogde introductie van het definitieve btw-stelsel is een grote krachtproef voor de Europese Commissie, waarvan het onzeker is hoe de lidstaten zich uiteindelijk zullen opstellen. Onmiskenbaar zullen technologie en data een steeds belangrijkere rol in de toekomst van de btw gaan vervullen. De Commissie en de lidstaten doen er verstandig aan om nu al langs die lijnen te gaan denken: the time is now.

### Over de auteur

#### Prof. dr. G.J. van Norden

Prof. dr. G.J. van Norden is Partner Indirect Tax Meijburg & Co, hoogleraar belastingrecht, in het bijzonder indirecte belastingen, Tilburg University. Tevens is hij rechter-plaatsvervanger Rechtbank Zeeland-West-Brabant.

<sup>58</sup> A.H. Bomer, *Doorzicht in btw, inzicht in data* (oratie), Vrije Universiteit Amsterdam, 2017, p. 7 acht het niet erg kansrijk dat SAF-T op termijn op Europees niveau zal leiden tot een geharmoniseerde btw-aangifte, gezien de afloop van eerdere initiatieven van de Europese Commissie op dat vlak.

<sup>59</sup> Zie B.G. van Zadelhoff, *Als de btw het redt, is het dankzij blockchain en internet* (afscheidsrede), Kluwer, Deventer, 2017.