

DE TOEKOMST VAN DE BTW

Inleiders prof. dr. M.E. van Hilten, als bijzonder hoogleraar verbonden aan de Vrije Universiteit Amsterdam en werkzaam als advocaat-generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden; prof. dr. H.W.M. van Kesteren, als hoogleraar verbonden aan de Universiteit van Tilburg, werkzaam bij PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs te Amsterdam en raadsheer-plaatsvervanger Hof 's-Hertogenbosch

Verslag drs. W.J. Blokland, als onderzoeker verbonden aan de Vrije Universiteit Amsterdam en als btw-adviseur werkzaam bij PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs te Utrecht

1 INLEIDING

Over de toekomst van de btw is het rapport 'Continuïteit en vernieuwing' van de Studiecommissie Belastingstelsel (hierna de Studiecommissie) relatief kort. Daarmee is echter niet gezegd dat de toekomst van de btw wat betreft de Studiecommissie onbeduidend is. Integendeel, de Studiecommissie stelt voor om het aandeel van de btw in de belastingmix te verhogen om de soliditeit van het totale belastingstelsel te verbeteren. Gelet op de sterke Europeesrechtelijke dimensie van de btw zijn de mogelijkheden voor nationale overheden om in te grijpen in de btw-wetgeving echter beperkt. Voor de meeste maatregelen waarmee de opbrengst van de btw kan worden verhoogd en/of de heffing kan worden vereenvoudigd (bijvoorbeeld door beperking van het aantal vrijstellingen) zijn immers wijzigingen in richtlijn 2006/112/EG nodig, hetgeen de instemming van alle 27 lidstaten vergt. Het enige instrument waarmee een nationale overheid significant de belastingopbrengst van de btw kan vergroten is in wezen een aanpassing van de btw-tarieven. Het is dan ook niet verrassend dat de belangrijkste aanbeveling van de Studiecommissie voor de toekomst van de btw betrekking heeft op het btw-tarief: de Studiecommissie stelt voor om het verlaagde btw-tarief af te schaffen en één uniform btw-tarief van 19% te hanteren. Volgens de Studiecommissie leidt dit tot een extra belastingopbrengst van acht miljard euro, welke deels kan worden ingezet om gericht de groepen te compenseren die harder worden geraakt door de afschaffing van het verlaagde btw-tarief.

Tijdens de break out sessie van Van Hilten en Van Kesteren werd aan de hand van stellingen gediscussieerd over de toekomst van de btw. De discussie concentreerde zich vooral op het btw-tarief en mogelijke wijzigingen in de tariefstructuur. Daarnaast is kort gesproken over de aanpassing van de regels om de plaats van een prestatie voor de btw-heffing te bepalen. Andere onderwerpen die voor de toekomst van de btw van belang zijn, te weten transfer pricing (hanteren normale waarde), de invloed van de digitalisering van de samenleving en de bestrijding van fraude, zijn vanwege de beperkte tijd niet aan de orde geweest. Nochtans is daarmee niet gezegd dat deze onderwerpen voor de toekomst van de btw, en dan in het bijzonder de houdbaarheid van het huidige systeem van heffing en inning, minder van belang zijn.

2 UNIFORMERING BTW-TARIEF

2.1 Inleiding

Het aantal landen dat tegenwoordig een btw of gst¹ kent is groot en zal in de nabije toekomst nog verder toenemen. De verwachting is dat in 2012 het aantal landen met een dergelijke

¹ Gst staat voor goods and services tax.

belasting 163 zal bedragen. Dat illustreert in wezen het succes van de btw in de afgelopen halve eeuw. Het gemiddelde algemene tarief dat landen wereldwijd hanteren bedraagt op dit moment 16,4%. De Europese Unie hanteert met gemiddeld 19,4% de hoogste algemene tarieven. In Azië en Oceanië gaat het er met gemiddeld 9,88% tariefsmatig een stuk vriendelijker aan toe. Afrika, Zuid-Amerika en het Midden-Oosten zitten redelijk tussen de beide extremen in.

Het tarief alleen zegt niet alles. Wereldwijd kan namelijk onderscheid gemaakt worden tussen btw-stelsels met een smalle basis en btw-stelsels met een brede basis. De btw in de Europese Unie is een typisch voorbeeld van een btw-systeem met een smalle basis. Dergelijke systemen worden gekenmerkt door meerdere tarieven - waaronder een relatief hoog algemeen tarief -, veel vrijstellingen en 0%-tarieven, een relatief enge definitie van belastingplichtige en een beperkte regeling voor kleine ondernemers (een lage drempel). Dat het anders kan, is vooral in Oceanië en Zuidoost-Azië te zien, waar landen meer recent een btw-systeem hebben ingevoerd. Kenmerkend is dat in deze btw-systemen veelal één tarief geldt, vrijstellingen en 0%-tarieven zoveel mogelijk beperkt zijn, de definitie van belastingplichtige breder is en een hogere drempel geldt voor kleine ondernemers.

Volgens Van Hilten en Van Kesteren passen de aanbevelingen van het rapport van de Studiecommissie in de trend van btw-systemen met een bredere basis. Behalve dat Van Weeghel c.s. een uniformering van het btw-tarief voorstellen, bepleiten zij ook een beperking van het aantal btw-vrijstellingen en een vereenvoudiging van de kleine ondernemersregeling, bijvoorbeeld door de invoering van een omzetgrens.² De stellingen van Van Hilten en Van Kesteren hebben betrekking op de uniformering van het btw-tarief en de beperking van het aantal vrijstellingen.

2.2 Stelling: Het hebben van één btw-tarief is een verbetering voor het belastingstelsel in Nederland

Deze stelling komt overeen met de belangrijkste conclusie ten aanzien van de toekomst van de btw in het rapport van de Studiecommissie. Deelnemers aan de discussie betwijfelen zowel de juistheid van de stelling als de politieke haalbaarheid van het voorstel. Ten aanzien van de juistheid van de stelling is een belangrijk argument dat Nederland met één uniform btw-tarief, dat bovendien vastgesteld zou worden op een relatief hoge 19%, uit de pas gaat lopen met omliggende landen. Met name in de grensstreek kunnen burgers gaan uitwijken naar buurlanden door het grote tariefverschil tussen het (nieuwe) algemene Nederlandse tarief en het verlaagde btw-tarief dat de buurlanden nog steeds hanteren.³ De angst hiervoor wordt onderbouwd met de grenseffecten die in het verleden optraden door grote verschillen in brandstofprijzen met buurlanden. Verder wordt gemeend dat het verlaagde btw-tarief, door de producten waarop dit van toepassing is, met name voordelig is voor de laagste inkomens. Redelijkerwijs mag immers worden aangenomen dat het consumptiepakket van de laagste inkomens voor een relatief groot deel bestaat uit goederen en diensten waarvoor het verlaagde btw-tarief geldt. De afschaffing van het verlaagde btw-tarief zal de laagste inkomens daarom relatief hard raken.

² In het rapport van de Studiecommissie wordt de invoering van een omzetgrens (bijvoorbeeld € 25.000 of € 50.000 per jaar) als mogelijkheid naar voren gebracht, onder welke grens de btw-wetgeving op een kleine ondernemer in het geheel niet van toepassing zou moeten zijn. Dit wijkt in zoverre af van de al bestaande regeling voor kleine ondernemers (art. 25 Wet op de omzetbelasting 1968), dat op dit moment kleine ondernemers (natuurlijke personen) een vermindering van de verschuldigde btw en een gedeeltelijke ontheffing van de administratieve verplichtingen kunnen krijgen. Het verlenen van de vermindering en de gedeeltelijke ontheffing van de administratieve verplichtingen hangt af van de door de kleine ondernemer verschuldigde btw vóór toepassing van de kleine ondernemersregeling.

³ In België en Duitsland bedraagt het verlaagde btw-tarief respectievelijk 6% en 7%.

De belangrijkste uitkomst van de discussie over het btw-tarief is dat de uniformering van het btw-tarief politiek onhaalbaar wordt geacht. Met de (gevoels)inflatie als gevolg van de invoering van de euro nog relatief vers in het geheugen, is de inschatting dat geen politieke partij zich zal durven te wagen aan het afschaffen van het verlaagde btw-tarief. Dit zou immers onvermijdelijk leiden tot een verhoging van de prijzen voor dagelijkse levensbehoeften in de Nederlandse supermarkt. Het wordt sterk betwijfeld of de consument de link kan leggen tussen de hogere prijzen in de supermarkt en maatregelen waardoor zijn koopkracht per saldo gelijk blijft. Daaraan kan nog worden toegevoegd dat de politiek zich door afschaffing de mogelijkheid ontnemt om het verlaagde btw-tarief in te zetten voor specifieke beleidsdoelstellingen, zoals het bevorderen van de werkgelegenheid en het stimuleren van het treffen van energiebesparende voorzieningen.⁴

2.3 Stelling: Het verbreden van de grondslag door een groot aantal vrijstellingen af te schaffen is een goede gedachte

De stelling dat het aantal vrijstellingen moet worden beperkt werd in het algemeen onderschreven. Wederom wordt echter de moeilijkheid geacht te zijn gelegen in de politieke haalbaarheid. Om een groot aantal vrijstellingen af te schaffen is namelijk instemming van 27 lidstaten noodzakelijk. Met onder andere Frankrijk van oudsher als één van de pleitbezorgers van veel vrijstellingen lijkt een beperking van het aantal vrijstellingen op korte termijn onhaalbaar. Wat Nederland zelfstandig zou kunnen doen op het gebied van de vrijstellingen is het invoeren van een optie voor belastingheffing voor bepaalde financiële diensten. Een dergelijke optie bestaat in een aantal andere lidstaten en maakt het vestigingsklimaat voor financiële instellingen in Nederland naar verwachting aantrekkelijker. Ook kan Nederland de vrijstellingen voor diensten van lijkbezorgers (art. 11, eerste lid, onderdeel h, Wet op de omzetbelasting 1968) en voor diensten van componisten, schrijvers en journalisten (art. 11, eerste lid, onderdeel q, Wet op de omzetbelasting 1968) afschaffen, omdat deze vrijstellingen op basis van richtlijn 2006/112/EG niet verplicht zijn.

3 PLAATS VAN DE PRESTATIE

Kenmerkend voor indirecte belastingen is dat zij aanknopen bij concrete feiten: prestaties, transacties of goederenbewegingen. Op het moment dat deze feiten plaatsvinden, of ten laatste redelijk kort daarna, moet de belastingplichtige vaststellen wat de gevolgen van de verrichte prestaties voor de heffing zijn. Eén van de belangrijke elementen daarbij is de bepaling van de plaats waar de prestatie wordt geacht plaats te vinden en dus belastbaar is voor de btw. Voor de bepaling van die plaats maakt het verschil of sprake is van een goederenlevering of een dienst. Verder is van belang of wordt gepresteerd aan een andere belastingplichtige (Business-to-Business - B2B) of aan niet-belastingplichtigen (Business-to-Consumer - B2C).

Bij grensoverschrijdend goederenverkeer gold tot 1 januari 1993 een overzichtelijke regeling: aan de grens moest bij de douane ter zake van invoer van goederen btw worden voldaan. Sinds de invoering van de gemeenschappelijke binnenmarkt op 1 januari 1993 bestaat de systematiek van betalen aan de grens nog slechts voor goederen die van buiten de Europese Unie

⁴ Copenhagen Economics heeft een studie gedaan naar de verlaagde btw-tarieven in de lidstaten van de Europese Unie. In dit onderzoek worden argumenten voor en tegen verlaagde btw-tarieven afgewogen. Deze studie is de basis geweest voor de invoering van de mogelijkheid voor lidstaten om een verlaagd btw-tarief te hanteren voor (onder andere) arbeidsintensieve diensten. Het onderzoek is te raadplegen via: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf.

komen. Voor het grensoverschrijdende goederenverkeer tussen belastingplichtigen⁵ binnen de Unie is per die datum een als tijdelijk bedoelde regeling ingevoerd met als belangrijkste begrippen de intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving. Op grond van deze (duurzaam tijdelijke) regeling is de levering van goederen die naar een belastingplichtige in een andere lidstaat gaan onderworpen aan het nultarief (als ware er uitvoer) en wordt - ter zake van een intracommunautaire verwerving - btw verschuldigd in het land van bestemming van de goederen. De afnemer van de goederen voldoet de vanwege de intracommunautaire verwerving verschuldigde btw, welke hij veelal als voorbelasting kan aftrekken.

De regels voor de bepaling van de plaats van dienst zijn per 1 januari 2010 ingrijpend veranderd. De belangrijkste wijziging is dat voor 'B2B-diensten' als hoofdregel is gaan gelden dat de dienst wordt geacht te zijn verricht waar de afnemer is gevestigd. Voor 'B2C-diensten' is de oude hoofdregel blijven gelden, namelijk dat de dienst geacht wordt te zijn verricht waar de dienstverrichter is gevestigd. Een belangrijk voordeel van de nieuwe hoofdregel voor B2B-diensten is dat ondernemers minder vaak via een zogenoemd achtsterichtlijnteruggaafverzoek in het buitenland betaalde voorbelasting hoeven terug te vragen. Bij grensoverschrijdende dienstverlening moet de afnemer namelijk in principe de ter zake van de dienst verschuldigde btw in zijn eigen lidstaat voldoen. Indien en voor zover de afnemer de diensten heeft afgenomen voor handelingen die recht geven op aftrek kan hij de verschuldigde btw direct weer als voorbelasting aftrekken.

Het tot voor kort door de Europese Commissie beoogde definitieve systeem gaat ervan uit dat goederenleveringen en diensten in beginsel belast zijn in de lidstaat van vertrek van de goederen dan wel in de lidstaat van vestiging van de dienstverrichter. Door invoering van het zogenoemde one-stop-shop-principe zou de afnemer in staat moeten worden gesteld de door hem betaalde voorbelasting in andere lidstaten op de btw-aangifte in zijn eigen lidstaat in aftrek te brengen. Om de btw-opbrengsten te verdelen zouden de lidstaten een clearing-systeem moeten invoeren. Hoewel men in 1992 beoogd heeft al voor de (afgelopen) eeuwwisseling het definitieve systeem in te voeren, is dat tot dusver niet gebeurd. De Europese Commissie heeft door gebrek aan steun bij de lidstaten inmiddels het streven om dit 'definitieve' systeem in te voeren verlaten. De huidige regeling voor de plaatsbepaling van grensoverschrijdende goederenleveringen en diensten moet waarschijnlijk een hele tijd meegaan.

In het kort is - ondanks de terugtrekkende beweging van de Europese Commissie - betreffende de plaats van de prestatie de stelling behandeld dat btw-heffing altijd plaats moet vinden in het land van vertrek van de goederen dan wel in het land waar een dienstverrichter is gevestigd. Onder de aanwezigen bij de break out sessie bestaat consensus over de wenselijkheid van een dergelijke regeling voor de bepaling van de plaats van een prestatie, met name met het oog op de belangen van ondernemers. Het blijkt echter lastig te zijn voor de lidstaten van de Europese Unie om met elkaar tot invoering van dit gewenste systeem te komen. De crux zit voornamelijk in het vereiste clearingsysteem. Daarover kon in 1992 geen overeenstemming worden bereikt en dat zal nu met 27 lidstaten niet eenvoudiger zijn geworden.

4 CONCLUSIE

Samenvattend kan over de sessie over de toekomst van de btw geconcludeerd worden dat bij de deelnemers scepsis heerst met betrekking tot tariefwijzigingen, beperking van het aantal

⁵ En daarmee gelijkgestelden.

vrijstellingen en de invoering van een definitieve regeling voor de bepaling van de plaats van de prestatie. De moeilijkheden worden vooral gezien in de politieke besluitvorming, met name omdat over veel onderwerpen door 27 lidstaten overeenstemming moet worden bereikt.