Advies van het Economisch en Sociaal Comité over het „Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de bepaling van degene die tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde gehouden is"

(1999/C 116/04)

De Raad heeft op 22 december 1998 besloten, overeenkomstig artikel 99 van het EG-Verdrag, het Economisch en Sociaal Comité te raadplegen over het voornoemde voorstel.

De Afdeling „Economische en Monetaire Unie, economische en sociale samenhang", die met de voorbereiding van de desbetreffende werkzaamheden was belast, heeft haar advies op 8 februari 1999 goedgekeurd. Rapporteur was de heer Walker.

Het Economisch en Sociaal Comité heeft tijdens zijn 361e zitting (vergadering van 24 februari 1999) het volgende advies uitgebracht, dat met 64 stemmen voor, zes stemmen tegen, bij zes onthoudingen is goedgekeurd.

1. **Inleiding**

1.1. In het huidige BTW-stelsel wordt de belasting rechtstreeks geïnd door de lid-staat waar de goederen en diensten geacht worden, te zijn verbruikt. Voor deze rechtstreekse toewijzing van de belastingopbrengsten zijn ingewikkelde regels opgesteld om te bepalen waar het verbruik geacht wordt, plaats te vinden en in welke lid-staat dus wordt geheven.

1.2. Uit deze regeling vloeit voort dat de deelnemers aan de intracommunautaire handel vaak in meerdere lid-staten fiscale verplichtingen op het vlak van registratie, aangifte en afdracht moeten nakomen. Deze verplichtingen worden doorgaans ervaren als een belemmering voor het vrije verkeer van goederen en diensten, dat een hoeksteen van de interne markt vormt.

1.3. Een onderneming die in een bepaalde lid-staat belastbare handelingen verricht, is op grond van het in artikel 21 van de Zesde BTW-Richtlijn verankerde beginsel zelf in die lid-staat BTW-plichtig.

1.3.1. Uit praktische overwegingen bestaan met betrekking tot de intracommunautaire handel twee belangrijke uitzonderingen op dit algemene beginsel: in het kader van driehoekstransacties[1] is de feitelijke afnemer noodzakelijkerwijs tot voldoening van de belasting gehouden. Hij is tevens BTW-plichtig ter zake van bepaalde soorten dienstverrichtingen (accountants-, consultancy- en juridische diensten, intracommunautair goederenvervoer, enz.).

1.3.1.1. Afgezien van deze uitzonderingen geldt het universele beginsel dat degene die de belastbare handeling verricht de BTW dient af te dragen, ongeacht of hij op het grondgebied van de desbetreffende lid-staat is gevestigd.

1.4. Is belastingplichtige evenwel niet in die lid-staat gevestigd, dan kunnen de lid-staten krachtens artikel 21 bepalen dat de BTW door een ander is verschuldigd. Daartoe kunnen onder meer een fiscale vertegenwoordiger of de afnemer worden aangewezen.

1.4.1. Deze regeling dient een tweeledig doel. In de eerste plaats kunnen elders gevestigde afdrachtplichtingen, die niet altijd bekend zijn met wetgeving, taal, administratieve procedures en structuur van de betrokken lid-staat, de uit de BTW-wetgeving voortvloeiende verplichtingen delegeren aan een derde of aan de afnemer. In de tweede plaats heeft de betrokken lid-staat aldus de zekerheid dat daadwerkelijk aan deze verplichtingen wordt voldaan.

1.5. Tevens biedt artikel 21 de lid-staten de mogelijkheid om voor te schrijven dat naast belastingplichtige nog een andere persoon hoofdelijk voor de afdracht aansprakelijk is.

1.6. De huidige wetgeving inzake de aanwijzing van de afdrachtplichtige is daarom (a) uiterst complex en (b) diffuus vanwege de uiteenlopende nationale toepassingsmodaliteiten die het gevolg zijn van de vele mogelijkheden waaruit de lid-staten kunnen kiezen.

1.7. De eerste bron van moeilijkheden wordt gevormd door de omstandigheid dat voor elke transactie dient te worden bepaald wie de BTW moet voldoen. Dit hangt namelijk af van zowel het soort handeling als de lid-staat waar deze werd verricht.

1.7.1. De tweede bron van moeilijkheden hangt samen met de zeer uiteenlopende verplichtingen die op de fiscale vertegenwoordiger rusten wanneer zijn aanwijzing door een lid-staat verplicht wordt gesteld. In sommige lid-staten moet hij door de overheid worden erkend en soms wordt bovendien een borgsom van hem verlangd. Zelfs het begrip fiscaal vertegenwoordiger wordt door de lid-staten zeer verschillend opgevat, zodat ook de concrete verplichtingen in dat verband van elkaar verschillen.

[1] Er is sprake van een driehoekstransactie wanneer onderneming A, die gevestigd is in lid-staat A, goederen verkoopt aan onderneming B, die gevestigd is in lid-staat B en die zelf weer de goederen verkoopt aan onderneming C in lid-staat C, terwijl de goederen rechtstreeks van onderneming A aan onderneming C worden geleverd. In dit geval is onder bepaalde voorwaarden onderneming B vrijgesteld van registratie voor BTW-doeleinden in lid-staat C, aangezien onderneming C dan wordt aangewezen als belastingplichtige.

1.7.2. Tenslotte zijn de kosten die de aanwijzing van een fiscale vertegenwoordiger voor een onderneming meebrengen, niet te veronachtzamen. De vertegenwoordiger stelt zich uiteraard uitsluitend tegen vergoeding garant voor de nakoming van de verplichtingen van zijn principaal.

1.8. Weliswaar zijn deze problemen niet nieuw, maar momenteel vormen zij in het kader van de interne markt een belangrijke belemmering voor de groei van de intracommunautaire handel die vooral voor het MKB zwaar weegt. Bovendien verplichten de lid-staten sinds de afschaffing van interne grenscontroles steeds vaker tot het aanstellen van fiscale vertegenwoordigers.

1.9. Daarom merkte de Commissie in een werkdocument van 14 mei 1997 op dat de BTW-verplichtingen in de tweede fase van het SLIM-initiatief (Simpler Legislation for the Internal Market) moesten worden onderzocht. Zij acht het noodzakelijk, in een vroeg stadium vereenvoudigingsmaatregelen te bestuderen waarmee de administratieve lasten voor het bedrijfsleven op korte termijn kunnen worden teruggedrongen.

1.9.1. De resultaten van deze werkzaamheden zijn beschreven in het Commissieverslag over het SLIM-project, dat door de Raad Interne markt op 27 november 1997 werd goedgekeurd, en waarin onder andere werd aanbevolen om de regels voor fiscale vertegenwoordigers te wijzigen.

2. **De voorstellen van de Commissie**

2.1. De Commissie baseert onderhavig voorstel op het uitgangspunt dat er per soort transactie slechts één afdrachtplichtige is. Daarbij doet het er niet toe in welke lid-staat een transactie wordt verricht.

2.1.1. Haar algemene beginsel luidt dus „dat de belastingplichtige die de belastbare handeling verricht, de tot voldoening van de belasting gehouden persoon dient te zijn, ongeacht of deze al dan niet in het land zelf is gevestigd."

2.1.2. Volgens de Commissie is daarbij het voornaamste voordeel dat de EG-wetgeving verder wordt geharmoniseerd en vereenvoudigd, en daardoor voor alle ondernemers begrijpelijk wordt, zodat zonder meer duidelijk is wie de belasting dient af te dragen. Voorts zal dit haars inziens in hoge mate bijdragen tot lastenverlichting voor het bedrijfsleven en in het bijzonder voor het MKB.

2.2. Verder zal de afnemer van goederen of diensten niet langer als belastingschuldige kunnen worden aangewezen. Daarmee wordt tegemoet gekomen aan de door de Commissie herhaaldelijk geuite zorg dat „een stelsel van verlegging van de heffing" dient te worden voorkomen. Een dergelijk stelsel strookt haars inziens immers niet met het beginsel van gespreide afdrachten.

2.2.1. Het in paragraaf 2.1.1 geciteerde beginsel kent evenwel uitzonderingen:

a) de feitelijke afnemer in het kader van een driehoekstransactie in de zin van artikel 28 quater, punt E, lid 3;

b) de ontvanger van een dienst in de zin van artikel 9, lid 2, onder e);

c) de voor BTW-doeleinden in het binnenland geïdentificeerde ontvanger van een dienst, als bedoeld in artikel 28 ter, punten C, D, E en F.

Deze personen blijven afdrachtplichtig.

2.2.2. Tevens behouden de lid-staten de vrijheid om naast de belastingdebiteur een ander aan te wijzen als degene die hoofdelijk voor de afdracht aansprakelijk is. De enige wijziging in dit verband bestaat uit het voorschrift dat deze mogelijkheid niet mag resulteren in discriminatie van niet in de lid-staat van inning gevestigde belastingplichtigen.

2.3. Bepalingen waarbij alle verplichtingen van de buiten de lid-staat gevestigde belastingplichtige worden overgedragen op een derde (fiscaal vertegenwoordiger), zijn niet langer gewettigd, omdat er met de Richtlijnen 76/308/EEG en 77/799/EEG een wettelijk kader bestaat voor wederzijdse bijstand tussen de lid-staten. De Commissie beseft dat de lid-staten nog maar weinig gebruik van deze bijstandsregelingen maken en heeft daarom onlangs een voorstel ingediend[1] om de werking ervan aanzienlijk te verbeteren. De inning van belasting die is verschuldigd door een elders gevestigde belastingplichtige zou daarmee worden vergemakkelijkt.

2.3.1. In een beperkt aantal deugdelijk gemotiveerde gevallen kunnen de lid-staten aanwijzing van een fiscaal vertegenwoordiger blijven eisen. Voorts kunnen zij elders gevestigde belastingplichtigen, die onderdaan zijn van landen waarmee geen akkoord inzake procedures voor wederzijdse bijstand naar het model van bovengenoemde richtlijnen is gesloten, ertoe verplichten om een fiscale vertegenwoordiger aan te wijzen als degene die de BTW moet voldoen. Dit mag volgens de Commissie evenwel niet wanneer dergelijke belastingplichtigen alleen activiteiten verrichten die op grond van de artikelen 13 en 15 van de Zesde Richtlijn zijn vrijgesteld, d.w.z. wanneer de feitelijke inning van de belastingschuld niet in het geding is.

2.4. Het beginsel dat de elders gevestigde persoon afdrachtplichtig is, verzet zich er niet tegen dat hij (of een wél in de lid-staat gevestigde belastingplichtige) een gemachtigde kan aanwijzen om aan de verplichtingen van artikel 22 van de Zesde Richtlijn te voldoen, indien hij vanwege taalbarrières en administratieve of organisatorische belemmeringen deze zelf niet kan nakomen. Omwille van de transparantie moet de naam van de gevolmachtigde aan de belastingdienst worden medegedeeld, omdat de belastingplichtige aansprakelijk blijft voor diens optreden tegenover de belastingdienst.

---

[1] COM(1998) 364 def. van 25.6.1998.

3. **Algemene opmerkingen**

3.1. Het Comité heeft zich in vele adviezen voortdurend achter het SLIM-initiatief geschaard. Het doet dat ook nu weer en acht onderhavig voorstel volkomen in lijn met de doelstellingen van SLIM.

3.2. Ook heeft het veelvuldig zijn bezorgdheid uitgesproken over het feit dat de interne markt vanwege de onderling uiteenlopende manier waarop de lid-staten de BTW-regelingen toepassen de facto is opgedeeld in 15 afzonderlijke belastinggebieden. Voorts heeft het er vaak op gewezen dat afwijkende nationale procedures, interpretaties en toepassingsmodaliteiten betreffende de gemeenschappelijke BTW-regels het bedrijfsleven met meer moeilijkheden opzadelen en een grotere belemmering voor de intracommunautaire handel vormen dan tariefverschillen.

3.2.1. Daarom is het Comité ingenomen met voorstellen als het onderhavige, waarmee wordt beoogd om, ook al is het maar in bescheiden mate, verbetering in de situatie te brengen.

3.3. Daarmee worden de administratieve kosten voor het bedrijfsleven immers teruggedrongen en krijgen ondernemingen en administraties dank zij een grotere uniformiteit meer houvast; op die manier dragen maatregelen dus tot de voltooiing van de interne markt bij.

3.4. Het Comité steunt het uitgangspunt dat de belastingplichtige ter zake van zijn belastbare transacties logischerwijs tevens de afdrachtplichtige is. Het aantal uitzonderingen op deze algemene regel dient zo beperkt mogelijk te blijven.

4. **Bijzondere opmerkingen**

4.1. Voorgesteld wordt dat, bepaalde specifieke omstandigheden daargelaten, de ontvanger van de goederen of de afnemer niet langer als afdrachtplichtige kan worden aangewezen.

4.1.1. Het Comité heeft geen bezwaren tegen dit beginsel, maar constateert wel dat de Commissie zich bezorgd toont over de eventuele ontwikkeling van een „stelsel van verlegging van de heffing" en er belang aan hecht, „getrouw te blijven aan het principe van gespreide BTW-afdrachten".

4.1.2. In zijn advies over een gemeenschappelijk BTW-stelsel voor de interne markt([1]) merkte het Comité het volgende op: „Het Comité vindt dat, ook al wordt besloten, alles bij het oude te laten, alternatieven dienen te worden aangedragen. Sommige daarvan zouden de cash flow van mkb's zeer wel ten goede kunnen komen." Het houdt nog altijd aan dit standpunt vast.

4.1.3. Veruit de beste manier om de administratieve lasten voor het bedrijfsleven terug te dringen en vereenvoudigingen door te voeren, is simpelweg geen BTW meer te heffen over transacties tussen geregistreerde ondernemingen. Daartoe dient echter een stelsel met afdoende veiligheidsvoorzieningen te worden ontworpen, hetgeen stellig op substantiële, of wellicht zelfs onoplosbare problemen zal stuiten. Dit vormt echter nog geen reden om er maar terstond van af te zien. Alvorens een definitief besluit te nemen, moeten namelijk alle mogelijke alternatieven zorgvuldig worden onderzocht.

4.1.4. Waarschijnlijk kunnen de moeilijkheden die voortvloeien uit het loslaten van het beginsel van gescheiden BTW-afdrachten worden verkleind, of zelfs worden opgelost, door de bandbreedte voor de tarieven te versmallen. Dit is toch al conditio sine qua non voor het nieuwe, op het oorsprongsbeginsel gebaseerde gemeenschappelijk stelsel. Daarom lijkt het mogelijk, een dergelijke regeling in het nieuwe stelsel op te nemen, en het Comité verzoekt de Commissie dan ook, deze optie op het juiste moment diepgaand te bestuderen.

4.2. De Commissie komt met goede redenen voor de uitzonderingen op het algemene beginsel dat de afnemer niet afdrachtplichtig is. Voorts merkt zij terecht op dat de uitzonderingen geen grote belemmering voor een geharmoniseerde tenuitvoerlegging van de wetgeving opleveren; zij zijn immers duidelijk omschreven en bindend voor de lid-staten.

4.3. Verreweg de meeste ondernemingen die transacties verrichten in een andere lid-staat dan die van vestiging zullen zich gedwongen blijven zien, een vertegenwoordiger aan te stellen om aan hun fiscale verplichtingen in die lid-staat te voldoen. Met name mkb's worden immers gehandicapt door een gebrek aan kennis van de taal, usances, procedures, wettelijke regelingen en administratieve structuren.

4.3.1. De vertegenwoordiger zal doorgaans de nationaliteit van de lid-staat waar de transactie wordt verricht, dienen te hebben. De belastingplichtigen zullen dus niet van bijkomende kosten en administratieve lasten worden bevrijd, maar het Comité denkt dat deze in vergelijking met de huidige situatie zullen dalen. Momenteel dient immers een vertegenwoordiger te worden aangewezen die de fiscale aansprakelijkheid van belastingplichtige op zich neemt.

4.4. Het is juist dat de lid-staten uitsluitend nog in een beperkt aantal duidelijk omschreven situaties de aanwijzing van een fiscale vertegenwoordiger kunnen verlangen. Wel kunnen zij eisen dat een ander dan de belastingplichtige hoofdelijk voor de afdracht aansprakelijk is. De enige restrictie in dit verband is de bepaling dat deze vrijheid voor de lid-staten niet mag resulteren in voorschriften die uitsluitend elders gevestigde belastingplichtigen benadelen.

([1]) PB C 296 van 29.9.1997, blz. 51.

4.4.1. Het Comité betwijfelt of deze vrijheid wel nodig is en hoopt dat de lid-staten deze niet zullen gebruiken om het effect van de voorgestelde richtlijn teniet te doen. Zij zouden immers het volgende kunnen voorschrijven: wijst een onderneming een vertegenwoordiger (een persoon dan wel een firma) aan om aan haar BTW-verplichtingen in lid-staat X te voldoen, dan zijn vertegenwoordiger en principaal hoofdelijk voor de afdracht aansprakelijk, en doet het er niet toe of de onderneming in de lid-staat X is gevestigd.

4.4.2. Ook vindt het Comité dat de lid-staten nogal wat speelruimte hebben om een ander dan de belastingplichtige als hoofdelijk aansprakelijk aan te wijzen en het vraagt zich af of deze vrijheid niet duidelijker moet worden afgebakend.

4.5. Ten slotte stemt het tot tevredenheid dat het voorstel er niet toe strekt, de vrijheid van de lid-staten aan te tasten om te bepalen wie afdrachtplichtig bij invoer is.

5. **Conclusies**

5.1. Het Comité is van mening dat de huidige situatie met het voorstel substantieel zal worden verbeterd. De administratieve lasten voor het bedrijfsleven worden minder, de voltooiing van de interne markt zal worden vergemakkelijkt, ondernemingen en nationale administraties zullen meer houvast krijgen en ook wordt de weg vrijgemaakt voor de invoering van het nieuwe gemeenschappelijke BTW-stelsel.

5.2. Het maakt zich er wel enige zorgen over dat deze voordelen kunnen worden uitgehold of geneutraliseerd door de mogelijkheid voor de lid-staten om van alle BTW-plichtigen ongeacht hun land van vestiging, te eisen dat zij een ander als hoofdelijk aansprakelijk voor de afdracht met een vertegenwoordiger voor het vervullen van wettelijke verplichtingen in een bepaalde lid-staat aanwijzen. Het Comité hoopt dat de lid-staten zich daarvan zullen onthouden.

5.3. Het Comité steunt onderhavig voorstel dat het als een stap vooruit beschouwt. Het blijft evenwel bij het standpunt dat het in vele voorgaande adviezen heeft ingenomen: wijziging van het huidige overgangsstelsel vormt slechts een lapmiddel. De problemen kunnen slechts door invoering van een nieuw definitief stelsel integraal en definitief worden opgelost. Het toont zich andermaal bezorgd over de traagheid waarmee deze invoering gepaard gaat en doet een beroep op de lid-staten om de hervorming van het BTW-stelsel constructief te benaderen en tot samenwerking bereid te zijn.

Brussel, 24 februari 1999.

De voorzitter

van het Economisch en Sociaal Comité

B. RANGONI MACHIAVELLI