

BTW :

heden en toekomst

PH. WACQUIER

Adviseur Juridische Dienst IAB

Dit artikel beoogt een stand van zaken op te maken van de laatste nieuwigheden op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, zowel in België als in Europa, wel bewust van het feit dat de BTW, te samen met de douanerechten, het enige belastingstelsel is dat op het niveau van de Europese Gemeenschap wordt georganiseerd.

De BTW vertegenwoordigt op haar eentje, als enige eigen bron van inkomsten, 44% van de Europese begroting¹. Ze is een eenmalige verbruiksbelasting die door middel van gefractioneerde betalingen wordt voldaan.

De BTW zou een eenvoudig, neutraal en doorzichtig stelsel moeten zijn.

Iedere schakel in de economische keten int de BTW van zijn afnemer onder de verplichting deze geïnde BTW, onder aftrek van de BTW betaald aan zijn leveranciers, aan de Staat door te storten, zodat enkel de belasting betaald door de particuliere eindverbruiker finaal aan de Staat toekomt.

De idee van het BTW-stelsel is zo

eenvoudig dat de opzet en de toepassing ervan door de Lidstaten binnen de Unie, er één van de meest technische fiscale materies van gemaakt heeft en dat ze een juridische belasting bij uitstek is geworden.

Ter vergewissing daarvan, volstaat het de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen ter zake te raadplegen.

Niettemin streven de Commissie en de Raad er door middel van richtlijnen naar, de werking van de BTW binnen de Unie te vereenvoudigen en te harmoniseren.

In dit artikel onderzoekt de auteur de recente en toekomstige evolutie van een materie die de grondslag vormt van het heffingssysteem van de Europese Gemeenschap en de belasting is die ongetwijfeld door de verbruikers van deze Gemeenschap het vaakst wordt voldaan.

Toepassing van de richtlijn betreffende degene die tot voldoening van de belasting gehouden is en de veralgemening van de verlegging van de belasting

Richtlijn 200/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000 tot wijziging van de zesde BTW-richtlijn en met betrekking tot de bepaling van degene die tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde gehouden is, trad op 1 januari 2002 in werking.

Nochtans heeft België, bij de redactie van dit artikel, de wetswijzigingen betreffende de toepassing van deze richtlijn nog niet gepubliceerd.

In afwachting van de wettekst heeft de administratie een pragmatische houding aangenomen gebaseerd op het "tolerantieprincipe".

De administratie zal gedogen dat de nieuwe regels rechtstreeks worden toegepast, ook al is de wet niet nog aangepast en blijven de oude regels normaal van toepassing².

De omzetting van de richtlijn in het Belgisch recht vereist substantiële wijzigingen aan het stelsel van de fiscale vertegenwoordiging dat van kracht was tot 31 december 2001. Richtlijn 2000/65/EG ontnemt de Lidstaten immers de mogelijkheid om belastingplichtigen die binnen de EEG gevestigd zijn, te verplichten een aansprakelijke vertegenwoordiger aan te stellen.

Het betreft een rechtstreeks gevolg van de richtlijn waaraan de administratie zo goed en zo kwaad als mogelijk tracht tegemoet te komen door de instelling van een tolerantie-regeling.

Een ander effect van de toepassing van deze richtlijn in België, zal de uitbreiding zijn van het in artikel 21 van de zesde richtlijn voorziene principe van de verlegging van de heffing op de in België gevestigde bestemming van de levering van goederen of diensten.

De nieuwe regeling inzake de verlegging van de heffing zal naast en onafhankelijk van de bestaande

regeling bedoeld bij artikel 51, § 2, 1° en 2°, W.BTW, worden georganiseerd en de nieuwe regels zullen niet met de oude interfereren.

De wijziging aan het stelsel van de heffingsverlegging heeft ook een weerslag op het stelsel van de fiscale vertegenwoordiging, aangezien dit facultatief wordt voor ondernemingen die reeds in een andere Lidstaat gevestigd zijn. De vertraging bij de omzetting van de richtlijn van 17 oktober 2000 in het Belgisch recht, compliceert de bepaling van de behandeling van degene die tot voldoening van de BTW gehouden is en zou ernstige en soms schadelijke verwarring op het stuk van de BTW kunnen stichten.

Voor de buitenlandse belastingplichtigen daarentegen, brengen deze wijzigingen de veralgemening van de regeling voor de voldoening van de belasting en, bijgevolg, het zelf afrekenen door de klant volgens de principes van de "reverse charge" teweeg.

De Belgische belastingplichtige geeft de BTW op de inkomende handeling aan en trekt de belasting ter compensatie meteen weer af. Voor de werking van dit systeem is vereist dat de buitenlandse belastingplichtige geen Belgische vestiging heeft en dat de Belgische onderneming gehouden is tot het indienen van periodieke aangiften of dat de levering in België verricht wordt aan een niet in België gevestigde belastingplichtige die alhier een aansprakelijke vertegenwoordiger heeft laten aanstellen of geregistreerd is onder een individueel identificatienummer.

Als deze voorwaarden niet vervuld zijn ten aanzien van de "Belgische" belastingplichtige, moet de buitenlandse dienstverrichter of leverancier zich in België voor BTW-doelinden laten identificeren, ofwel rechtstreeks, ofwel door te verzoecken een aansprakelijke vertegenwoordiger aan te stellen, mits deze mogelijkheid voor de geplande handelingen voorzien is, in geval ze

door een buiten de EEG gevestigde onderneming zouden worden verricht.

Voor meer details en praktische voorbeelden betreffende deze nieuwe procedure en de onzekerheid ingevolge het gebrek aan een wettekst, verwijzen we naar enkele recente artikels³.

Deze nieuwe wijziging impliceert nog geen volledige harmonisatie op Europees niveau. Dat is onder meer te wijten aan het feit dat de richtlijn aan de Lidstaten de keuze overlaat inzake degene die tot voldoening van de BTW gehouden is.

De richtlijn "facturering": naar een Europese factuur ?

Het Belgisch voorzitterschap van de Europese Unie, dat op 31 december laatstleden verstreken is, heeft het mogelijk gemaakt een consensus te bereiken en een richtlijn voor te bereiden die de komende jaren een dagelijkse invloed op het leven van de Europese ondernemingen gaat hebben; het betreft het politiek akkoord in de Raad over het voorstel van richtlijn met het oog op *de vereenvoudiging en de modernisering van de factureringsregels op het stuk van de BTW*⁴.

Dit voorstel van richtlijn van juni 2000 maakt deel uit van de nieuwe strategie van de Commissie om de handelingen in het kader van het BTW-stelsel te verbeteren.

De factuur is immer het essentieel stuk van het BTW-stelsel, aangezien ze het bewijs uitmaakt op grond waarvan de belastingplichtige de hem aangerekende BTW kan aftrekken.

Momenteel heeft elke Lidstaat zijn eigen regels aangaande het opmaken van de facturen, de informatie die ze moeten bevatten en de vorm die ze moeten aannemen om door de fiscale autoriteiten als geldig te worden aangemerkt. Behalve de vaststelling van Europese normen op het stuk van

de facturering, voorziet het akkoord erin dat de Lidstaten de geldigheid van elektronische facturen (zonder papieren drager) moeten erkennen en de verzending van de elektronische facturen en de elektronische opslag van gegevens moeten toestaan.

Het akkoord over het voorstel van richtlijn omvat inzonderheid :

- de lijst van de vermeldingen die op elke factuur moeten aanwezig zijn; onder bepaalde omstandigheden kunnen vier aanvullende vermeldingen worden opgelegd;
- de mogelijkheid tot een vereenvoudigd akkoord voor kleine ondernemingen of facturen met een onbeduidend bedrag;
- de verplichting opgelegd aan de fiscale administraties van de Lidstaten de geldigheid van elektronische facturen te erkennen, zonder systeem van kennisgeving of toelating, mits de authenticiteit van de herkomst en van de inhoud worden gewaarborgd door het gebruik van een elektronische handtekening of door het gebruik van het EDI-systeem (Electronic Data Interchange). De elektronische handtekening laat de bestemming van de elektronische gegevens toe de herkomst van de gegevens vast te stellen en na te gaan dat ze niet werden gewijzigd. EDI is een beveiligd systeem voor de overdracht van gegevens dat reeds door Belgische ondernemingen wordt gebruikt (in België ook het EDIVAT-systeem voor de elektronische indiening van BTW-aangiften);
- de mogelijkheid onder bepaalde omstandigheden de factureringsverrichtingen door een derde of door de klant te laten uitvoeren;
- de vrije keuze van de plaats en de methode van opslag en de erkenning van de elektronische opslag, met inbegrip van

elektronische on-lineopslag in een andere Lidstaat dan deze waarin het bedrijf gevestigd is.

De richtlijn werd formeel goedgekeurd na de vertaling ervan in de 11 talen van de Unie en moet tegen 1 januari 2004 in het nationaal recht van de verschillende Lidstaten worden omgezet.

Sommigen betreuren dat deze richtlijn niet ver genoeg gaat in het uniformeren van de normen. De combinatie van de tien verplichte vermeldingen met het systeem van de nationale uitzonderingen, resulteert immers nog in 19 mogelijke varianten tussen de Lidstaten op het gebied van de wettelijk vereiste vermeldingen op het gebied van de facturering. Dat gaat de outsourcing van de facturering er niet op vergemakkelijken en de mogelijke schema's verveelvoudigen.

Ook het verplicht gebruik van een geavanceerde elektronische handtekening lijkt voor sommigen te duur en te formalistisch, en gaat het geheel nog verzwaren.

Toch menen we dat we tevreden mogen zijn over dit akkoord, dat een eerste blauwdruk verschaft op basis waarvan de Europese autoriteiten, de nationale autoriteiten en de ondernemingen en hun adviseurs hun taak kunnen hervatten om dit subtiel middel van belastingheffing, dat de BTW is, te verbeteren en efficiënter te maken. Toch zou het nuttig zijn dat de Europese Commissie tijdens de twee resterende jaren vóór de invoering van de richtlijn, een bepaald aantal aanmaningen en richtlijnen zou uitvaardigen met het oog op een reële harmonisatie, en verder dan het loutere formalisme met name *door erop toe te zien dat er geen andere verplichtingen worden opgelegd dan deze die normaliter noodzakelijk zijn voor de juiste heffing van de belasting.*

Immers, de mogelijkheid tot elektronisch factureren doet heel wat

vragen rijzen voor de toekomst :

- welk controlemiddel voor deze virtuele facturen ?
- mag de fiscale administratie een rechtstreekse (on line) toegang krijgen tot de sites waarop deze gegevens zijn opgeslagen ? Indien ja, onder welke voorwaarden, op welk ogenblik, en quid de bescherming van de belastingplichtige ?

Er is nog heel wat werk aan de winkel om tot een Europese factuur te komen, maar deze richtlijn lijkt wel een nieuwe stap voorwaarts op de weg naar een waarlijk geharmoniseerd systeem op het gebied van de verbruiksbelasting.

De richtlijn "BTW en elektronische diensten"

De Europese Raad van 12 februari laatstleden heeft ook een stap gezet op de weg naar het herstel van de fiscale regels op het stuk van de elektronische handel.

In tegenstelling tot de afwachtende houding die de Verenigde Staten aannemen op het gebied van de toepassing van de omzetbelasting op de elektronische handel, heeft de Europese Unie beslist het BTW-systeem van toepassing op bepaalde elektronische diensten en diensten betreffende radio- en televisie-uitzendingen te harmoniseren⁵. Deze richtlijn heeft de bedoeling alle dienstverrichters die op het internet actief zijn, op voet van gelijkheid te behandelen.

Momenteel zijn ISP's (Internet Service (en Acces) Providers) die buiten het grondgebied van de Gemeenschap gevestigd zijn, niet gehouden de BTW te voldoen op rechtstreekse on-linediensten. Zulks verschaft hun een voordelige concurrentiepositie ten opzichte van andere dienstverrichters die wel binnen de Gemeenschap gevestigd zijn, aangezien laatstgenoemden de BTW moeten toepassen

op hun prestaties ten gunste van zowel Europese verbruikers als verbruikers buiten de Gemeenschap. Met de nieuwe richtlijn werden de kaarten geschud. Er werd immers beslist dat op de elektronische diensten de BTW van de woonstaat van de koper zal worden toegepast, terwijl op leveringen buiten de EEG de BTW niet zal worden toegepast.

Voor de Europese ondernemers gaat het inderdaad om een aanzienlijke wijziging, maar ook voor de ondernemers buiten de Gemeenschap houdt de richtlijn een fundamentele wijziging in. Laatstgenoemden zullen immers de BTW moeten toepassen op hun on-lineverkopen, met de bijkomende verplichting zich in een land van de Gemeenschap te identificeren voor BTW-doeleinden of aldaar een aansprakelijk vertegenwoordiger aan te stellen om er hun BTW-verplichtingen dienaangaande te vervullen.

De identificatie voor BTW-doeleinden wordt geacht plaats te vinden in het land waar de eerste levering plaatsvindt.

Dat alles wijzigt niets aan het fenomeen van de fysieke verkopen op afstand, waarvan het Europees BTW-stelsel identiek blijft⁶. Met ofwel de verplichting dat de dienstverrichter zich in Europa moet identificeren voor BTW-doeleinden, ofwel de toepassing van het mechanisme van de "reverse charge" voor de gewone belastingplichtigen en de theoretische verplichting de BTW in zijn land te voldoen voor de particuliere verbruiker.

Deze richtlijn moet vóór 1 januari 2002 in het nationaal recht van de verschillende Lidstaten worden omgezet.

Diverse beschouwingen als besluit

De BTW is een stelsel van eenmalige verbruiksbelasting die door middel van gefractioneerde betalingen

wordt voldaan. De BTW zou een eenvoudig, neutraal en doorzichtig stelsel moeten zijn.

Niettegenstaande het soms doelloos en weinig samenhang vertonend parcours van het systeem, zij opgemerkt dat de Europese Commissie, er bij de elkaar opvolgende voorzitterschappen van de Europese Unie met niet aflatende ijver op aandringt van de BTW een neutrale, doorzichtige belasting te maken waarvan de eenvoud van toepassing de norm zou moeten zijn.

De verschillende hiervoor besproken punten en hun duidelijke verscheidenheid lijken niettemin een gemeenschappelijk doel en een uniek oogmerk te hebben :

van de BTW een eenmalige verbruiksbelasting in de volledige Europese Economische Gemeenschap te maken die door middel van gefractioneerde betalingen wordt voldaan door de diverse schakels van de economische kringloop.

De diverse hiervoor behandelde punten steunen op deze simpele logica, die door Stephen BILL, Afdelingschef bij het DG TAXUD zeer raak als volgt werd geformuleerd :

De BTW moet dienen om op een transparante en billijke manier belasting te heffen.

Bij het binnentreden van het elektronisch tijdperk is er evenwel nog een lange weg te gaan !

“De BTW is een systeem dat dient om belasting te innen en geen ander doel moet (zou moeten) hebben”.

De BTW zou dus niet mogen dienen om door middel van volle tarieven of verlaagde tarieven de werkgelegenheid te bevorderen, of om één of andere sector te bevoordelen, aangezien rechtstreekse steun op dat gebied veel efficiënter gebleken is. Daarom moeten in een Europa, dat 15 en weldra 25 landen verenigt, de nationale afwijkingen en regelingen die toelaten de BTW in bepaalde sectoren als een nuttig reguleringinstrument te gebruiken, zo veel mogelijk worden teruggedrongen. Zo niet dreigt de BTW, die toch zo goed als de enige gemeenschappelijke belasting is, een toren van Babel te worden waartoe enkel de uitverkorenen die ingewijd zijn in het geheel van de mysteries ervan toegang hebben.

De BTW moet dienen om belasting te heffen, en ze moet dat doorzichtig en billijk doen door op gelijkwaardige wijze op alle goederen en diensten die op het grondgebied van de EEG worden geleverd te wegen.

De BTW mag niet het voorwerp zijn van speculatie naargelang ze in één of andere Lidstaat door één of andere dienstverrichter al dan niet moet worden voldaan.

Te dien aanzien zou de richtlijn betreffende de fiscale vertegenwoordiging en de uitbreiding van de toepassing ervan in België tot gevaarlijke concurrentievervalsing kunnen leiden tussen Belgische ondernemingen, rechtstreeks geïdentificeerde buitenlandse ondernemingen en andere buitenlandse ondernemingen.

Dit stelsel heeft klaarblijkelijk de bedoeling een “reverse charge”-systeem in te stellen dat de onderneming die de levering ontvangt bevoordeelt. Deze onderneming moet de BTW immers niet meer



voorschieten maar kan ze zelf verrekenen door middel van haar periodieke aangifte.

Dergelijk systeem brengt het principe van de gefractioneerde betaling van de BTW door elke schakel van de economische kringloop in gevaar maar biedt het voordeel dat de ondernemingen het stelsel van de intracommunautaire terugbetaling, ingesteld door de 8ste richtlijn en dat tal van gebreken vertoont, kunnen overslaan.

De toekomst zal uitwijzen welk voordeel de bovenhand krijgt.

Hoewel de BTW, aangezien ze in principe neutraal is, geen deel uitmaakt van de kostprijs van de ondernemingen, belast ze de ondernemingen met administratieve kosten in verband met de verplichtingen betreffende het opstellen van facturen en in verband met aangifteverplichtingen.

De factuur – de hoeksteen van het BTW-stelsel – zou zonder de BTW uiteraard ook een bestaansreden hebben, maar enkel als handelsdocument tussen de ondernemingen. Waar het op aankomt is de administratieve kosten ervan te verlagen en de aangifteverplichtingen van de ondernemingen binnen de lidstaten alsook de systemen voor de inning en de terugbetaling van de BTW te vereenvoudigen. In deze zin gaat de factureringsrichtlijn, ongeacht de kritiek erop, de goede richting uit.

De richtlijn “BTW en e-commerce” ten slotte, die het evenwicht tussen verrichters van elektronische diensten binnen en buiten de EEG tracht te herstellen, lijkt tegemoet te komen aan de eisen van de instelling van deze Europese belasting op het verbruik. In dit verband zien we bovendien niet in op grond van welk principe de elektronische handel daaraan zou kunnen ontsnappen.

Dat zou immers tot concurrentievervalsing leiden tussen de traditionele handel en die via het internet.

Deze richtlijn doet wel vragen rijzen omtrent de toekomstige toepassing ervan rekening houdend met de recente verstrakking door de Belgische administratie van de verplichtingen inzake de BTW-identificatie, en meer bepaald de verplichting dat iedere kandidaat-belastingplichtige zich aan een voorafgaand onderhoud met de bevoegde BTW-ambtenaar moet onderwerpen.

Hoewel we begrip hebben voor de hoop op waarborgen met betrekking tot de geplande activiteit die de administratie met deze maatregel wil bereiken, zien we niet in hoe het praktisch doenbaar is voor een in de Verenigde Staten gevestigde dienstverrichter die on line software verkoopt, om zich persoonlijk voor BTW-doeleinden te laten identificeren.

Op het ogenblik dat men de elektronische handel tracht te reguleren en Europa de elektronische facturering en de elektronische opslag van gegevens toestaat, op het ogenblik dat de BTW-administratie het elektronisch tijdperk binnentreedt op het gebied van de aangiften⁷, zou men toch in identificatiemethoden moeten kunnen voorzien die nauwer aanleunen bij de technische evolutie, zonder daarbij af te dingen op een maximale beveiliging en juridische waarborgen op het gebied van de identificatie en de naleving van de BTW-verplichtingen door de toekomstige belastingplichtige ?

U merkt het : het BTW-stelsel heeft nog een lange weg te gaan om het ideaal van een billijke en doorzichtige omzetbelasting te bereiken, maar lijkt, in het licht van een Europa in opbouw, een uitdaging te vormen voor de administraties, de ondernemingen, de boekhoudkundige en fiscale beroepen en de verbruiker. ¶

Voetnoten

¹ Werkgroep van de Europese Commissie DG XXI, groupe de travail harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires, impôts indirects et commerce électronique, XXI/99/1201-FR-Final.

² E. BAUWENS en P. VANDENDRIESSCHE, “Overgangsregeling voor buitenlandse BTW-plichtigen”, *Fiscaloloog* nr. 830, 23 januari 2002.

³ *Parl.St.*, Wetsontwerp 1585/003; E. RIVIERA en J.-F. MENNIG, “TVA : un nouveau régime de report de paiement programmé à partir du 1 janvier 2002”, in *Act. Fisc.*, nr. 40, 21 november 2001, p. 9 tot 16; L. TAINMONT, “Des précisions administratives bienvenues dans l'attente de la nouvelle loi prévue pour juin 2002”, in *Act. Fisc.*, nr. 9, 6 maart 2002.

⁴ Richtlijn 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG met het oog op de vereenvoudiging, modernisering en harmonisering van de ter zake van de facturering geldende voorwaarden op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.

⁵ Amending Directive 77/388/EG as regards the value added tax arrangements applicable to certain electronically supplied services and radio and television broadcasting services.

⁶ Ludovic DESAUTEZ, “L'Europe peaufine sa TVA Interet protectionniste”, in *Journal du Net*, 13 februari 2002, www.journaldunet.com.

⁷ Zie dienaangaande in dit nummer de artikels van R. LASSAUX en de synoptische tabel over de INTERVAT- en EDIVAT-aangiften.