

ARCHIVES HISTORIQUES DE LA COMMISSION

COLLECTION RELIEE DES
DOCUMENTS "COM"

COM (83) 426

Vol. 1983/0161

Historical Archives of the European Commission

Disclaimer

Conformément au règlement (CEE, Euratom) n° 354/83 du Conseil du 1er février 1983 concernant l'ouverture au public des archives historiques de la Communauté économique européenne et de la Communauté européenne de l'énergie atomique (JO L 43 du 15.2.1983, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE, Euratom) n° 1700/2003 du 22 septembre 2003 (JO L 243 du 27.9.2003, p. 1), ce dossier est ouvert au public. Le cas échéant, les documents classifiés présents dans ce dossier ont été déclassifiés conformément à l'article 5 dudit règlement.

In accordance with Council Regulation (EEC, Euratom) No 354/83 of 1 February 1983 concerning the opening to the public of the historical archives of the European Economic Community and the European Atomic Energy Community (OJ L 43, 15.2.1983, p. 1), as amended by Regulation (EC, Euratom) No 1700/2003 of 22 September 2003 (OJ L 243, 27.9.2003, p. 1), this file is open to the public. Where necessary, classified documents in this file have been declassified in conformity with Article 5 of the aforementioned regulation.

In Übereinstimmung mit der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 354/83 des Rates vom 1. Februar 1983 über die Freigabe der historischen Archive der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Europäischen Atomgemeinschaft (ABl. L 43 vom 15.2.1983, S. 1), geändert durch die Verordnung (EG, Euratom) Nr. 1700/2003 vom 22. September 2003 (ABl. L 243 vom 27.9.2003, S. 1), ist diese Datei der Öffentlichkeit zugänglich. Soweit erforderlich, wurden die Verschlussachen in dieser Datei in Übereinstimmung mit Artikel 5 der genannten Verordnung freigegeben.

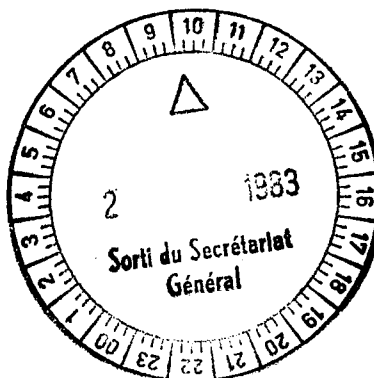
COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN

COM(83) 426 def.

Brussel, 14 september 1983

EERSTE VERSLAG VAN DE COMMISSIE AAN DE RAAD

over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van
belasting over de toegevoegde waarde,
ingediend op grond van artikel 34 van de
zesde richtlijn (77/388/EEG) van 17 mei 1977)



COM(83) 426 def.

I N H O U D

<u>INLEIDING</u>	<u>Blz.</u>
<u>DEEL I</u>	5
<u>DE DOOR DE RICHTLIJN IN STAND GEHOUDEN VERSCHILLEN</u>	9
<u>HOOFDSTUK I</u>	10
- <u>Verschillen in verband met bepaalde aan de Lid-Staten gelaten mogelijkheden</u>	10
A. Mogelijkheid om af te wijken van de definitie van belastingplichtige	10
B. Mogelijkheid om af te wijken van de definitie van de maatstaf van heffing bij invoer	13
C. Mogelijkheid om af te wijken van de herziening van de aftrek	15
D. Mogelijkheden die zijn gelaten met betrekking tot de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen	17
E. Mogelijkheid om forfaitaire compensatiepercentages in de landbouw vast te stellen	19
F. Mogelijkheid voor de Lid-Staten om in afwijking van de zesde richtlijn vereenvoudigingsmaatregelen te handhaven of te treffen	22
 <u>HOOFDSTUK II</u>	
- <u>Verschillen in verband met de mogelijkheid al dan niet voor belastingheffing te kiezen</u>	25
A. Rechtvaardiging van het keuzerecht	25
B. Keuzemogelijkheden volgens artikel 28	25
C. Keuzemogelijkheden volgens artikel 13-C	26
a) de verhuur en verpachting van onroerende goederen	26
b) de leveringen van onroerende goederen	26
c) de bancaire en financiële handelingen	27

DEEL II

MOEILIJKHEDEN IN VERBAND MET DE INTERPRETATIE VAN EEN AANTAL BEPALINGEN VAN DE RICHTLIJN	28
<u>HOOFDSTUK I</u>	29
Moeilijkheden in verband met de kwalificatie van sommige economische activiteiten	29
<u>HOOFDSTUK II</u>	30
Criterion voor de als overheid verrichte werkzaamheden	30
<u>HOOFDSTUK III</u>	32
Interpretatieproblemen betreffende de lokalisatie van diensten	32
A. Toepassing van lid 1 op de verhuur van andere roerende lichamelijke zaken dan vervoermiddelen	32
B. Betekenis van de term "vervoermiddelen"	34
C. Definitie van bepaalde in artikel 9 vermelde diensten	35
<u>HOOFDSTUK IV</u>	36
Interpretatieproblemen betreffende de maatstaf van heffing	36
A. Minimale maatstaf van heffing	36
B. Levering van een nieuw goed tegen inruil van een gebruikt goed	36
C. Subsidies	37
D. In de maatstaf van heffing op te nemen bijkomende kosten	39
E. Nadere omschrijving van de eerste plaats van bestemming	40
<u>HOOFDSTUK V</u>	
Interpretatieproblemen betreffende vrijstellingen	42
A. Algemene interpretatieproblemen betreffende de draagwijdte van de inleidende alinea (artikelen 13, 14 en 15)	42
B. Interpretatiemoeilijkheden betreffende bepaalde vrijstellingen van artikel 13-A-1	43
a) vrijstelling voor de door de openbare postdiensten verrichte prestaties	43
b) vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging door publiekrechtelijke lichamen of daarmee gelijkgestelde inrichtingen	44
c) vrijstelling voor de gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en para-medische beroepen	45

	<u>Blz.</u>
d) vrijstelling voor diensten door instellingen zonder winstoogmerk met doeleinden van politieke, syndicale, enz. aard	45
e) vrijstellingen voor "sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport" en	47
C. Moeilijkheden betreffende bepaalde vrijstellingen van artikel 13-B	48
a) Gouden munten	48
b) Betaalkaarten	49
c) Kans- en geldspelen	50
D. Moeilijkheden betreffende bepaalde vrijstellingen van de artikelen 14 en 15	52
a) Moeilijkheden betreffende een vrijstelling van artikel 14 : wederinvoer van goederen die buiten het land van oorsprong een bewerking hebben onder- gaan	52
b) uitbreiding van de vrijstelling tot voor sloop bestemde schepen	54
E. Interpretatieproblemen betreffende de omvang van het recht op aftrek (artikel 17) en de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek (artikel 19)	56
<u>DEEL III</u>	57
PROBLEMEN WAARVAN DE OPLOSSING DOOR DE ZESDE RICHTLIJN NAAR EEN LATER TIJDSTIP IS VERSCHOVEN	57
<u>HOOFDSTUK I</u>	58
Vrijstellingen in verband met het internationale goederenverkeer	58
<u>HOOFDSTUK II</u>	66
Teruggaaf van BTW aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen	66
<u>HOOFDSTUK III</u>	67
Uitsluiting van het recht op aftrek van de BTW welke drukt op bepaalde uitgaven	67
<u>HOOFDSTUK IV</u>	68
Regeling voor het personenvervoer	68
<u>HOOFDSTUK V</u>	68
Bijzondere regeling voor gebruikte goederen	68
<u>HOOFDSTUK VI</u>	70
Bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking	70
<u>CONCLUSIE</u>	73

- <u>Bijlage I</u>	77
Kennisgevingen op grond van artikel 27, lid 5, van de zesde richtlijn	
- <u>Bijlage II</u>	90
Keuzerecht ingevolge artikel 13-C van de zesde richtlijn:	
. Tabel nr. 1 : verhuur en verpachting van onroerende goederen	91
. Tabel nr. 2 : levering van zogenaamde "oude" gebouwen en van onbebouwde onroerende goederen	92
. Tabel nr. 3 : bancaire en financiële verrichtingen	93
- <u>Bijlage III</u>	
Arresten van het Hof van Justitie betreffende de toepassing van de tweede en zesde richtlijn inzake het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde	94

*

* *

INLEIDING

Tot de slotbepalingen van de zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (1) behoort artikel 34, dat als volgt luidt :

"Voor de eerste maal op 1 januari 1982 en nadien om de twee jaar dient de Commissie, na raadpleging van de Lid-Staten, bij de Raad een verslag in over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in de Lid-Staten. Dit verslag wordt door de Raad aan het Europese Parlement gezonden".

Een soortgelijke bepaling was reeds opgenomen in het voorstel voor deze richtlijn dat door de Commissie was ingediend. De laatste zin van bovengenoemde bepaling werd op uitdrukkelijk verzoek van het Europese Parlement aan de voorgestelde tekst toegevoegd. Dit amendement, dat gesteund werd door de Commissie, werd door de Raad aanvaard. De definitieve tekst van artikel 34 geeft aldus uitdrukking aan het grote belang dat de communautaire instellingen hechten aan de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gezien de doelstellingen die met de zesde richtlijn worden nagestreefd.

De belastingharmonisatie gaat met vele moeilijkheden gepaard en vordert slechts met horten en stoten; men hoeft slechts het voorstel voor de richtlijn dat door de Commissie werd opgesteld te vergelijken met de uiteindelijk door de Raad aangenomen versie om zich daarvan te overtuigen. Het verschil tussen de oorspronkelijke opzet en het betrekkelijk bescheiden resultaat vindt zijn verklaring hoofdzakelijk in het feit dat een fiscaal onderwerp als dat van de zesde richtlijn noodzakelijkerwijs van grote invloed is op een voor elk der Lid-Staten bijzonder gevoelig gebied van nationale wetgeving.

Om tot convergentie van negen verschillende wettelijke regelingen te komen moesten wederzijdse concessies worden gedaan en dienden veelal standpunten te worden gewijzigd die uit een ver verleden dateerden en de afspiegeling vormden van verschillende sociale, economische en budgettaire structuren.

(1) PB nr. L 145 van 13 juni 1977

De Raad moest bij de aanvaarding van de zesde richtlijn wel rekening houden met deze situatie en het lag op de weg van de Commissie de aanvaarding van een regeling te vergemakkelijken die op nationaal niveau geen drastische en plotselinge breuk in het recht zou veroorzaken. Niettemin moest de richtlijn een essentieel instrument vormen tot verwezenlijking van de Europese opbouw, zowel op economisch als op budgettair vlak.

*

* *

De moeilijkheden die in de meeste Lid-Statens de inachtneming van de in artikel 1 van de zesde richtlijn bepaalde datum van 1 januari 1978 in de weg stonden vormen een illustratie achteraf van de voorgaande algemene opmerkingen.

Uitsluitend België en het Verenigd Koninkrijk konden de oorspronkelijk vastgestelde datum naleven, terwijl door middel van de negende richtlijn van de Raad van 26 juni 1978 (1) aan de zeven overige Lid-Statens uitstel tot 1 januari 1979 moest worden verleend. In Duitsland en Luxemburg werden overigens eerst op 1 januari 1980 de aan de zesde richtlijn aangepaste nationale wettelijke voorschriften van kracht.

Dit herhaalde uitstel, evenals het gebrek aan gelijktijdigheid in de toepassing van de richtlijn, veroorzaakte een verwarde periode, waarin sommige belastingplichtigen zich beriepen op haar rechtstreekse werking, gezien de voorrang van het communautaire recht, terwijl andere zich erover beklagden dat, in verschillende Lid-Statens, verschillende belastingregels naast elkaar bestonden; deze zaken werden aan de nationale rechterlijke instanties voorgelegd, terwijl het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen werd verzocht uitspraak te doen over vraagstukken van prejudiciële aard.

*

* *

(1) PB nr. L 194 van 19 juli 1978

Op het gebied van de rechtstreekse werking bestaat een uitgebreide jurisprudentie van het Hof van Justitie. Dienaangaande doen zich twee problemen voor :

- het eerste betreft de toepasbaarheid van bepalingen wanneer richtlijnen niet binnen de vastgestelde termijn ten uitvoer zijn gelegd of niet op de juiste wijze zijn overgebracht in het nationale recht van een Lid-Staat;
- het tweede betreft de bepalingen van de richtlijn waarop particulieren rechtstreeks een beroep kunnen doen.

Het probleem van de rechtstreekse werking van de communautaire richtlijnen werd reeds herhaalde malen door het Hof van Justitie behandeld (zie de arresten in de zaken 9/70, 20/70 en 23/70). Bij deze arresten heeft het Hof duidelijk antwoord gegeven op de vraag in welke mate een belastingplichtige zich op een richtlijn van de Gemeenschap kan beroepen in geval deze richtlijn niet binnen de gestelde termijnen werd uitgevoerd of niet op de juiste wijze in het nationale recht werd overgebracht.

Het Hof van Justitie heeft het recht van particulieren om een beroep te doen op de rechtstreekse werking van communautaire richtlijnen, indien de toepassingen die uit deze richtlijnen voortvloeien duidelijk en onvoorwaardelijk zijn, bevestigd. Het Hof heeft dienaangaande uitspraak gedaan in de zaken 8/81 en 255/81 waarbij het ging om verzoeken om een prejudiciële uitspraak over de interpretatie van artikel 13B - d), punt 1, van de zesde richtlijn.

Het Hof heeft beslist dat een kredietbemiddelaar zich vanaf 1 januari 1979 kan beroepen op vrijstelling van omzetbelasting voor kredietbemiddeling, bedoeld in genoemd artikel 13, indien hij deze belasting niet had afgewenteld. Het feit dat de richtlijn nog niet ten uitvoer is gelegd, kan hem niet worden tegengeworpen.

De toepassing van de richtlijn "qua gebied" is minder moeilijk gebleken dan de toepassing ervan "in de tijd", doordat voor het toepassingsgebied van de zesde richtlijn, zoals omschreven in artikel 3, is uitgegaan van artikel 227 van het Verdrag. Dit betekent dat eventuele moeilijkheden hun oorsprong vinden in de interpretatie van artikel 227 en niet in die van de richtlijn zelf.

De uitsluiting van de Franse overzeese departementen van het toepassingsgebied van de richtlijn is een kenmerkend voorbeeld van deze situatie : zich baserend op een bepaalde interpretatie van artikel 227 van het Verdrag waren de Raad en de Commissie van mening dat deze departementen van rechtswege van het toepassingsgebied van de richtlijn waren uitgesloten en dat het derhalve niet nodig was hen te vermelden in lid 2 van artikel 3 van de zesde richtlijn. Eerst nadat in een arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in een zaak van fiscale aard een andere interpretatie van artikel 227 werd gegeven moest de Raad de elfde richtlijn van 26 maart 1980 (1) aannemen, waarbij de overzeese departementen werden toegevoegd aan lid 2 van artikel 3 van de zesde richtlijn als gebieden die zijn uitgesloten van de toepassing van het gemeenschappelijk BTW-stelsel.

Er is geen reden nog verder in te gaan op de externe moeilijkheden die gepaard gingen en volgden op de aanvaarding van de zesde richtlijn. De Commissie wil zich in dit verslag in hoofdzaak wijden aan de interne moeilijkheden van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

De daartoe gevolgde methode houdt in dat een analyse wordt gegeven van de moeilijkheden die zich bij de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde hebben voorgedaan en die als volgt zijn gegroepeerd :

- deel I :
moeilijkheden in verband met verschillen tussen de nationale wettelijke voorschriften die welbewust niet door de richtlijn zijn weggenomen;
- deel II :
moeilijkheden in verband met de interpretatie van de richtlijn;
- deel III :
moeilijkheden in verband met problemen waarvan de oplossing werd uitgesteld of aangehouden.

(1) PB nr. L 90 van 3 april 1980

DEEL I

DE DOOR DE RICHTLIJN IN STAND GEHOUDEN VERSCHILLEN

De harmonisatie van de belasting over de toegevoegde waarde werd nooit beschouwd als een doel op zichzelf . Zij kan en moet slechts volgens de behoeften van het ogenblik voortgang vinden; het was derhalve nooit de bedoeling wijzigingen in de nationale wettelijke voorschriften teweeg te brengen die niet onontbeerlijk werden geacht. Dit verklaart waarom vele belastingvoorschriften buiten het harmonisatieproces werden gelaten; dit heeft een aantal verschillen tot gevolg die in drie groepen kunnen worden ingedeeld :

- verschillen in verband met bepaalde door de richtlijn aan de Lid-Staten gelaten mogelijkheden;
- verschillen in verband met door de richtlijn geopende mogelijkheden al dan niet voor belastingheffing te kiezen;
- verschillen in verband met tijdelijke afwijkingen.

De problemen van de eerste twee groepen worden behandeld in de hoofdstukken I en II. Die van de derde groep werden behandeld in het eerder ingediende afzonderlijke verslag (doc. COM(82)885) betreffende de in de Lid-Staten in het kader van artikel 28 van de zesde richtlijn toepasselijke overgangsbepalingen.

HOOFDSTUK I

Verschillen in verband met bepaalde aan de Lid-Staten gelaten mogelijkheden

De Commissie wil hier niet alle door de richtlijn gegeven mogelijkheden opsommen, maar wil slechts de aandacht vestigen op enkele daarvan waarvan de gebruikmaking kan leiden tot verstoringen die bepaald niet in overeenstemming zijn met de doelstellingen van het gemeenschappelijk stelsel van BTW :

- A. mogelijkheid af te wijken van de definitie van belastingplichtige (artikel 4, lid 4, tweede alinea);
- B. mogelijkheid af te wijken van de definitie van de maatstaf van heffing bij invoer (artikel 11-B, lid 2);
- C. mogelijkheid af te wijken van de herziening van de aftrek (artikel 20, lid 5);
- D. mogelijkheden die werden gelaten aangaande de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen (artikel 24);
- E. mogelijkheid in de landbouw forfaitaire compensatiepercentages vast te stellen;
- F. mogelijkheid vereenvoudigingsmaatregelen die afwijken van de richtlijn te handhaven of te treffen (artikel 27),

- A. Mogelijkheid af te wijken van de definitie van belastingplichtige, bepaald in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de zesde richtlijn : erkenning van "groepen van ondernemingen"

Vijf Lid-Staten zijn overgegaan tot de in artikel 29 van de zesde richtlijn bedoelde raadpleging ten einde gebruik te maken van de mogelijkheid in hun wetgeving te bepalen dat personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, te zamen als één belastingplichtige" worden aangemerkt.

In Nederland worden natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die binnen het Rijk wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben en die in financieel, organisatorisch en economisch

opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen, als één ondernemer aangemerkt. In de wet op de omzetbelasting is het begrip fiscale eenheid, dat reeds lang in Nederland bestaat en dat in de jurisprudentie verder tot ontwikkeling werd gebracht, uitdrukkelijk vermeld. Er zijn ongeveer 4.000 fiscale eenheden, bestaande uit 16.000 personen, vennootschappen, enz., terwijl het totaal aantal BTW-plichtigen ongeveer 400.000 bedraagt.

In Denemarken kunnen ondernemingen die tot registratie zijn verplicht en die niet tot dezelfde persoon behoren op verzoek ingeschreven worden als één enkele belastingplichtige. Derhalve wordt geen belasting geheven over de handelingen die deze gezamenlijk geregistreerde ondernemingen onderling verrichten. In 1979 waren er 889 gezamenlijke registraties, bestaande uit 3.554 ondernemingen, terwijl het totaal aantal BTW-plichtigen 370.561 bedroeg.

In Ierland kan op verzoek van de betrokken belastingplichtigen worden besloten dat zij als één enkele belastingplichtige worden beschouwd indien de belastingadministratie ervan overtuigd is dat de economische activiteiten van twee of meer belastingplichtigen zo nauw met elkaar verband houden dat het ten behoeve van een doelmatige administratie van de belasting wenselijk is deze regeling op hen toe te passen. In het kader van deze regeling is een groep van belastingplichtigen, zoals onderling verbonden vennootschappen, vrijgesteld van de verplichting rekeningen af te geven voor transacties tussen verbonden vennootschappen. Het is in het buitenland gevestigde vennootschappen toegestaan van een dusdanige groepdeel uit te maken. Er bestaan ongeveer 800 groepen, gevormd door 2.500 vennootschappen; het aantal groepen maakt 2,9 % uit van het totaal aantal belastingplichtigen.

In het Verenigd Koninkrijk kunnen twee of meer rechtspersonen worden aangewezen als leden van een groep indien één van hen alle andere controleert, of indien één persoon (rechtspersoon of natuurlijk persoon) al deze rechtspersonen controleert, of indien twee of meer natuurlijke personen die in de rechtsvorm van "partnership" werkzaam zijn, al deze rechtspersonen controleren. De inschrijving als groep heeft tot gevolg dat de door de verschillende leden van de groep verrichte activiteiten voor BTW-doeleinden beschouwd worden als verricht door één van hen die wordt aangewezen onder de naam van representatief lid en als zodanig ingeschreven. Leveringen door een lid aan een ander lid van de groep zijn niet aan de BTW onderworpen. Het representatieve lid is voor de gehele groep verantwoordelijk

voor de indiening van de aangiften, de betaling van de belasting en de verzoeken om teruggaaf. Alle leden van de groep zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van de belasting die het representatieve lid verschuldigd is. Het is in het buitenland gevestigde ondernemingen toegestaan deel uit te maken van een groep in het Verenigd Koninkrijk, mits de betrokken vennootschap in het Verenigd Koninkrijk een vestiging heeft. Er waren op 1 april 1978 15.645 groepen ingeschreven, welke ongeveer 1,2 % van het totaal aantal inschrijvingen uitmaakten. Het gemiddeld aantal leden per groep bedroeg 3,74. Voor het belastingjaar 1977/1978 was het aandeel van deze groepen in de totale omzet die in het Verenigd Koninkrijk werd aangegeven, ongeveer 40 %.

In Duitsland zijn de wettelijke voorschriften inzake de "Organschaft" en de "eenheid van ondernemingen" die reeds lang voor de goedkeuring van de zesde richtlijn bestonden, gehandhaafd. Onder onderneming wordt verstaan het geheel van bedrijfs- en beroepsactiviteiten dat door de ondernemer wordt uitgeoefend. De bedrijfs- of beroepsactiviteit wordt niet zelfstandig uitgeoefend :

- indien een rechtspersoon, gezien het geheel van zijn reële positie, deel uitmaakt van een onderneming in financieel, economisch en organisatorisch opzicht (vennootschap die als economische eenheid organisch verbonden is met andere ondernemingen - Organgesellschaft);
- indien natuurlijke personen, afzonderlijk of te zamen, in een onderneming zodanig zijn geïntegreerd dat zij de aanwijzingen van de ondernemer moeten opvolgen; er is een "eenheid van ondernemers" indien dezelfde personen voor gelijke delen lid zijn van twee of meer verenigingen die jegens elkaar geen ondergeschikte of overheersende positie innemen, maar waartussen een coördinatieverhouding bestaat en, als alle verenigingen, bestuurd worden met een uniform besluitvormingsproces; deze rechtsvormen, waaraan buitenlandse vennootschappen kunnen deelnemen, maken het mogelijk de uitwisseling van goederen en diensten tussen personen die aldus verbonden zijn met een onderneming buiten beschouwing te laten en rechtvaardigen dat één enkel bureau van financiën (Finanzamt) bevoegd is, waardoor het toezicht van de belastingadministratie wordt vergemakkelijkt.

Het valt buiten het bestek van dit verslag een oordeel te geven over pragmatische instellingen die klaarblijkelijk in de vijf landen die hierboven werden genoemd, aan de terzake bestaande wensen beantwoorden. Gezien echter juist de soepelheid van deze op niet-juridische criteria gebaseerde

rechtsvormen kunnen zij een gevaar vormen zodra zij een internationale dimensie kunnen aannemen, waardoor zij aan bepaalde regels van het gemeenschappelijk stelsel van BTW zouden kunnen ontsnappen.

De Commissie wil erop wijzen dat de naleving van de overlegprocedure van artikel 29 niet tot gevolg mag hebben dat de in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de zesde richtlijn genoemde voorwaarden buiten werking worden gesteld. De Commissie heeft vastgesteld dat van de vijf wetgevingen van de landen die de theorie van de "Organschaft" toepassen alleen de Nederlandse de territoriale voorwaarde welke in de richtlijn voorkomt heeft overgenomen, terwijl de Duitse wetgeving een "Organschaft" kent die met zoveel woorden openstaat voor het in het buitenland gevestigde ondernemingen. Derhalve heeft de Commissie tegen laatstgenoemd land een inbreukprocedure op grond van artikel 169 van het Verdrag ingesteld.

In de wettelijke voorschriften van Denemarken, Ierland en het Verenigd Koninkrijk komt de voorwaarde inzake de beperking tot het eigen grondgebied van de "Organschaft", welke is vervat in artikel 4, lid 4, van de tweede alinea, van de zesde richtlijn, niet voor. Om deze reden heeft de Commissie, te zamen met de betrokken overheidsdiensten, en onder voorbehoud van enigerlei actie in de toekomst, reeds een aanvang gemaakt met een nader onderzoek van de geldende regelingen om na te gaan of in de praktijk op grond van bestuursrechtelijke voorschriften niet zou kunnen worden afgeweken van de bepalingen van de richtlijn.

B. Mogelijkheid af te wijken van de definitie van de maatstaf van heffing bij invoer (artikel 11-B, lid 2)

Met artikel 11 van de zesde richtlijn wordt een volkomen parallelisme tussen de begrippen maatstaf van heffing voor het binnenlandse verkeer enerzijds (artikel 11-A, leden 1, 2 en 3) en maatstaf van heffing bij invoer anderzijds (artikel 11-B, leden 1, 3 en 4) nagestreefd en ingesteld, waarbij niettemin getracht wordt deze begrippen in overeenstemming te brengen met dat van de douanewaarde voor die gevallen waarin de goederen aan douanerechten zijn onderworpen (definitie van normale waarde die ten tijde van de vaststelling van de richtlijn vrijwel overeenkwam met die van douanewaarde).

In artikel 11-B, lid 1, is immers bepaald dat de maatstaf van heffing bij invoer (evenals voor het binnenlandse verkeer) wordt gevormd door de prijs die is of moet worden betaald door de importeur indien deze prijs de enige tegenprestatie vormt voor het ingevoerde goed, of wel door de normale waarde bij gebreke van een prijs of indien de betaalde of te betalen prijs niet de enige tegenprestatie voor het ingevoerde goed vormt. De normale waarde wordt omschreven

als het bedrag dat een importeur bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier in het land waarvandaan het goed is uitgevoerd, op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, om het desbetreffende goed te verkrijgen.

Dit streven naar parallelisme vormt een stap op de weg naar verwezenlijking van een gemeenschappelijke markt, daar reeds volgens bijlage A, ad artikel 8, sub c), van de tweede BTW-richtlijn de Lid-Staten zich dienden te beijveren om bij invoer van goederen uit andere Lid-Staten een belastinggrondslag toe te passen welke overeenkomt met die voor het binnenlandse verkeer (die slechts zelden gelijk is aan de douanewaarde). Lid 2 van artikel 11-B, dat aan de Lid-Staten het recht toekent desgewenst als maatstaf van heffing de in Verordening (EEG) nr. 803/68 omschreven waarde als maatstaf van heffing aan te houden, dreigde echter (voor 1 juli 1980) het harmonisatieproces te blokkeren, aangezien op deze bepaling een beroep kon worden gedaan door de Lid-Staten die somtijds op de invoer een bijzondere regeling wilden toepassen. Deze mogelijkheid, die niet slechts beperkt bleef tot het geval waarin goederen aan douanerechten waren onderworpen, kon echter worden benut om voor het intracommunautaire goederenverkeer dezelfde criteria voor de waardebepaling toe te passen als die welke voor de invoer uit derde landen golden, waaruit duidelijk blijkt dat deze mogelijkheid, en met name een mogelijkheid waarvan de strekking niet duidelijk beperkt is, ongewenst is.

De ontwikkeling van het douanerecht voortvloeiende uit de multilaterale handelsbesprekingen in het kader van het GATT bood de mogelijkheid deze problemen ten dele op te lossen. In Verordening (EEG) nr. 1224/80 van 29 mei 1980, welke met ingang van 1 juli 1980 in de plaats is gekomen van Verordening (EEG) nr. 803/68, is immers bepaald dat de basis voor de bepaling van de douanewaarde van de goederen zoveel mogelijk de transactiewaarde van de ingevoerde goederen moet zijn (artikel 3 van de verordening). Indien de douanewaarde niet met behulp van de methode van de transactiewaarde kan worden vastgesteld, bestaan er vijf substituuymethoden.

Het feit dat men kan uitgaan van de wijze waarop de douanewaarde wordt bepaald, is trouwens niet gerechtvaardigd voor het intracommunautaire handelsverkeer. Afgezien van het

feit dat zulks in psychologisch opzicht gevoeld wordt als een overblijfsel uit de periode voorafgaande aan de totstandkoming van de douane-unie, kan deze praktijk leiden tot verschil in behandeling tussen het belasten van de invoer enerzijds en het belasten van de leveringen van goederen in het binnenland anderzijds. Derhalve zal de Commissie de Raad spoedig voorstellen de mogelijkheid voor de Lid-Staten om zich voor de bepaling van de waarde van de uit een Lid-Staat ingevoerde goederen te kunnen beroepen op de bepalingen van de douaneregeling, af te schaffen.

De Commissie heeft bovendien vastgesteld dat de criteria voor de bepaling van de waarde als maatstaf van heffing bij invoer door één Lid-Staat niet worden nageleefd met betrekking tot de invoer (evenmin als die voor leveringen) van paarden van grote waarde. Deze staat bepaalt namelijk forfaitair een maatstaf van heffing voor deze dieren op grond van de volgens de leeftijd van het dier op de markt voor slachtpaarden geldende prijs. Deze forfaitaire grondslag houdt geen enkel verband met de werkelijke waarde van de dieren en is dus niet in overeenstemming met de regels van de zesde richtlijn. De Commissie heeft dan ook de procedure van artikel 169/EEG ingeleid en de zaak op 22/3/1982 aanhangig gemaakt bij het Hof van Justitie (zaak 95/82).

C. Mogelijkheid af te wijken van de herziening van de aftrek
(artikel 20, lid 5)

De voorbelasting op aankopen van de belastingplichtige wordt door deze onmiddellijk in aftrek gebracht, indien en voor zover het goed bestemd is voor een bepaalde activiteit, en wel bij de eerste belastingaangifte na de aankoop. Dit geldt tevens voor investeringsgoederen (bijvoorbeeld gebouwen, uitrusting en machines). Voor deze goederen schrijft artikel 20 lid 2, van de zesde richtlijn echter voor dat de oorspronkelijk verrichte aftrek jaarlijks moet worden herzien, zulks op basis van de wijzigingen die gedurende een periode van vijf jaar (1) zijn opgetreden in de mate waarin het goed voor een belaste activiteit heeft gediend. Indie periode van vijf jaar is het jaar van aankoop begrepen (forfaitaire periode die beschouwd wordt als de normale afschrijvingsperiode voor investeringsgoederen). Elke jaarlijkse herziening leidt tot het ontstaan van een verdeling of een schuld van de belastingplichtige.

Artikel 20, lid 5, dat de Lid-Staten in staat stelt onder bepaalde voorwaarden tijdens de voor investeringsgoederen geldende periode van vijf jaar de herzieningsregel niet toe te passen, heeft geleid tot

(1) Deze periode kan voor gebouwen op tien jaar worden gesteld.

toepassingsmoeilijkheden. De Lid-Staten (Verenigd Koninkrijk en Ierland) die verklaard hebben deze bepaling toe te passen konden namelijk moeilijk aantonen dat aan de vereiste voorwaarden was voldaan.

Het gebruik maken van de mogelijkheid af te wijken van het beginsel van herziening hangt namelijk af van de procedure tot raadpleging van het Raadgevend Comité voor de BTW. Daarbij is gebleken dat de toepassing van lid 5 van artikel 20 op onoverkomelijke moeilijkheden kan stuiten.

Het is namelijk vrijwel onmogelijk na te gaan of in een bepaald land daadwerkelijk wordt voldaan aan de drie voorgeschreven voorwaarden, te weten :

- 1 - "onbeduidend effect" van de toepassing van de herzieningsregel, "rekening houdend met de totale belastingdruk in de betrokken Lid-Staat";
- 2 - noodzaak van administratieve vereenvoudiging;
- 3 - geen concurrentievervalsing veroorzaakt.

Terwijl zonder grote problemen kan worden vastgesteld of aan de tweede voorwaarde is voldaan, gezien het zuiver pragmatische karakter daarvan, is zulks niet het geval met de andere twee voorwaarden.

Door het ontbreken van specifieke belastingstatistieken die op een voldoende lange periode betrekking hebben, kan moeilijk het "onbeduidende" karakter van het effect van de toepassing van een regel welke in het betrokken land niet wordt toegepast, worden nagegaan.

Bij gebreke van klachten van ondernemingen die zich geschaad zouden achten door het niet herzien van de oorspronkelijk afgetrokken belasting kan moeilijk worden nagegaan of zulks geen invloed op de concurrentievoorwaarden uitoefent.

In de Lid-Staten alwaar deze afwijking toepassing vindt, wordt de oorspronkelijk toegepaste aftrek niet herzien (behoudens uiteraard aan het eind van het jaar van aankoop ten einde, overeenkomstig artikel 19, lid 3, van de richtlijn, dat voorlopig vastgestelde gebruik te kunnen verifiëren). Dit kan leiden tot een fiscaal voor- of nadeel voor een belastingplichtige en derhalve tot ongelijke situaties voor verschillende belastingplichtigen, zulks zowel op nationaal als op internationaal niveau. De beoordeling van de mate van invloed op de concurrentie hangt uiteraard af van de omvang en de frequentie van de variaties in de omvang van het gebruik van de investeringsgoederen op macro-economisch vlak, d.w.z. in casu op het vlak van alle "gemengde" ondernemingen (welke zowel belaste als vrijgestelde activiteiten uitoefenen), wat

juist de elementen zijn die niet van tevoren kunnen worden vastgesteld.

Deze bezwaren zouden van veel geringere betekenis zijn geweest indien de richtlijn de Lid-Staten niet in algemene termen had gemachtigd van de herzieningsregel af te wijken, maar in bedragen had uitgedrukt tot hoever de belastingplichtigen van deze afwijking gebruik zouden kunnen maken.

De Commissie is voornemens een wijziging van de richtlijn in deze zin voor te stellen.

D. Mogelijkheden die zijn gelaten met betrekking tot de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen (artikel 24)

Met artikel 24, lid 1, van de zesde richtlijn werd voor de Lid-Staten de mogelijkheid geschapen bijzondere BTW-regelingen voor kleine ondernemingen te doen gelden. Zonder dat nauwkeurig de toe te passen mechanismen worden voorgeschreven is in artikel 24 bepaald dat deze vereenvoudigde of forfaitaire regelingen niet mogen leiden tot een vermindering van de belasting.

De zeer grote ruimte die met deze tekst aan de Lid-Staten wordt gelaten heeft geleid tot de toepassing van zeer verschillende vereenvoudigde regelingen : collectieve forfaitaire regelingen tot vaststelling van de BTW over de omzet en van de voorbelasting, individuele forfaits, vereenvoudigde methode tot berekening van de belasting. De met de toepassing gedurende de verscheidene jaren van deze verschillende stelsels opgedane ervaring zou het mogelijk kunnen maken te komen tot een geharmoniseerde forfaitaire regeling en een in alle Lid-Staten toe te passen werkelijk vereenvoudigde regeling.

In artikel 24, lid 2, van de zesde richtlijn is voorts de mogelijkheid voor de Lid-Staten geopend vrijstellingen of degressieve verminderingen van de belasting in te voeren.

De Lid-Staten alwaar de vrijstelling minder bedroeg dan 5.000 Ecu en die welke de vrijstelling hebben ingevoerd bij het van kracht worden van de zesde richtlijn, hebben hun grens op dit bedrag kunnen vaststellen, maar zij mochten de waarde daarvan vervolgens niet verhogen, ook niet om rekening te houden met de geldontwaarding. In Duitsland, waar de vrijstelling vóór de inwerkingtreding van de zesde richtlijn niet hoger was dan 5.000 Ecu werd deze later, t.w. op 1.1.1980, echter verhoogd tot 7.900 Ecu.

De Lid-Staten daarentegen alwaar bij het van kracht worden van de zesde richtlijn een vrijstelling gold voor een hoger bedrag dan

5.000 Ecu, hebben deze kunnen verhogen om de reële waarde daarvan in stand te houden. Van deze mogelijkheid werd door Groot-Brittannië een ruim gebruik gemaakt, daar het maximum aldaar werd verhoogd van 14.000 Ecu tot 28.000 Ecu, hetgeen van 1978 tot 1981 een verdubbeling inhoudt, alsmede door Ierland, alwaar de maxima van 1979 tot 1981 werden verhoogd van 18.000 Ecu tot 30.000 Ecu en van 3.000 Ecu tot 15.000 Ecu, zulks ondanks de in de Raad aangegane politieke verbintenis van deze mogelijkheid een gematigd gebruik te maken.

In vergelijking tot de blokkering voor de Lid-Staten alwaar de vrijstelling minder dan 5.000 Ecu bedroeg, lijkt deze ontwikkeling niet in overeenstemming met het uitgangspunt van de zesde richtlijn dat gericht was op een beperking van de verruiming van de vrijstellingen.

Voorts mag een stelsel van degressieve verminderingen dat naast de vrijstelling gold, op grond van artikel 24, lid 2 sub a), derde alinea, niet in waarde toenemen indien de Lid-Staten bij de inwerkingtreding van de zesde richtlijn reeds een vrijstellingsregeling toepasten waarvan het plafond niet meer dan 5.000 Ecu bedroeg.

Daarentegen is naar het schijnt de ontwikkeling van de grens van de degressieve verminderingen die worden toegepast door de Lid-Staten, die een dussdanige regeling hebben ingevoerd bij de inwerkingtreding van de zesde richtlijn, niet onderhevig aan deze blokkering.

Evenmin wordt iets gezegd over de mogelijkheid voor de Lid-Staten alwaar de vrijstelling bij de inwerkingtreding van de zesde richtlijn meer dan 5.000 Ecu bedroeg, een stelsel van degressieve verminderingen in te voeren en het bedrag daarvan te doen toenemen om eventueel de reële waarde ervan te handhaven.

Artikel 24, lid 4, bevat een mechanisme tot vaststelling van de vrijstelling aan de hand van de omzet exclusief belasting, waarmee gepaard gaat dat de belastingplichtige de BTW niet in rekening kan brengen en evenmin de voorbelasting mag aftrekken.

Opgemerkt zij dat Duitsland niettemin zijn maximum heeft vastgesteld op een omzet van 20.000 DM, belasting inbegrepen.

In de Raad werd evenwel overeengekomen dat de Lid-Staten, die ten tijde van de inwerkingtreding van de zesde richtlijn een vrijstelling toepasten, welke werd bepaald aan de hand van het bedrag van de belasting, deze referentie konden aanhouden. De toepassing van deze tolerantie hield evenwel in dat lid 5 van artikel 24, waarin is bepaald dat belastingplichtigen die BTW-vrijstelling genieten, de op hun uitgaven drukkende

voorbelasting niet mogen aftrekken, noch de BTW op hun facturen mogen vermelden, niet wordt nageleefd. De betrokken Lid-Staten hebben evenwel aangevoerd dat de erkenning van een vrijstellingsregeling waarbij als referentie het te betalen belastingbedrag wordt gebruikt niettemin automatisch leidt tot het in rekening brengen van de BTW en het aftrekken van de voorbelasting. Dit mechanisme, dat een vermindering van de voor rekening van de Schatkist door kleine ondernemingen met vrijstelling geïncasseerde belasting tot gevolg heeft, lijkt distorsies teweeg te brengen ten opzichte van de vrijstellingsregeling waarbij wordt uitgegaan van de omzet. Deze situatie vereist een verdere harmonisatie.

Deze ruime mogelijkheden hebben belangrijke verschillen in de door de Lid-Staten ingevoerde regelingen met zich gebracht, welke verschillen opgeheven moeten worden aan het einde van de overgangsregeling door het vaststellen van gemeenschappelijke vereenvoudigde regelingen en vrijstellingsregelingen. De Commissie zal een uitvoerig verslag opstellen over de in de Lid-Staten bestaande situatie.

E. Mogelijkheid forfaitaire compensatiepercentages in de landbouw vast te stellen (artikel 25 : gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten)

Met artikel 25, lid 1, van de zesde richtlijn is voor de Lid-Staten de mogelijkheid geopend ten behoeve van landbouwproducenten een forfaitaire regeling in te voeren ter compensatie van de belasting over de toegevoegde waarde welke is betaald over de door hen verrichte aankopen van goederen en de aan hen bewezen diensten.

Bij de toepassing van deze regeling hebben zich twee soorten problemen voorgedaan betreffende respectievelijk het toepassingsgebied en de grondslag.

1 - Beperking van het toepassingsgebied van artikel 25

Deze regeling, die is opgezet als een uitzonderingsmechanisme op de normale BTW-regeling dan wel op de bijzondere BTW-regeling voor kleine ondernemingen, bedoeld in artikel 24, zou in wezen slechts voor kleine landbouwers moeten gelden die niet kunnen voldoen aan de met de twee andere regelingen gepaard gaande verplichtingen.

Daar artikel 25, lid 2, slechts een functionele definitie van de landbouwproducent en derhalve van de forfaitair belaste landbouwers behelst, zonder dat er een kwantitatief criterium betreffende de produktie of de jaarlijkse werkelijke omzet werd vast-

gesteld, hebben de Lid-Staten in het algemeen deze regeling als de van rechtswege voor de landbouw geldende regeling aangehouden (soms zelfs voor bepaalde aanverwante of afgeleide activiteiten : inkoop; inseminatie; verwerkings- en afzetcoöperaties), in enkele Lid-Staten soms met uitsluiting van bepaalde activiteiten, zoals agrarische diensten, tuinbouw en visteelt, maar slechts bij uitzondering met beperking van de toepassing op grond van de omvang van het bedrijf : in feite worden uitsluitend in Frankrijk de grote rundveehouders uitgesloten (deze hoedanigheid hangt af van het aantal verkochte dieren of het bestand aan het eind van het jaar), alsmede, sedert 1 januari 1982, de bedrijven met een omzet van meer dan 300.000 frank. In Duitsland zijn sedert 1982 kapitaalvennootschappen van de forfaitaire regeling uitgesloten.

Het ontbreken van een communautaire afbakening had tot gevolg dat de Lid-Staten het feit uit het oog verloren dat het ging om een mechanisme dat was opgezet voor kleine bedrijven. Het lijkt dus noodzakelijk aan de hand van de geproduceerde hoeveelheden of werkelijke omzet een maximum vast te stellen.

Het lijkt eveneens noodzakelijk de Lid-Staten erop te wijzen dat de gegeven definitie van landbouwbedrijven niet de activiteiten in de aan de landbouw voorafgaande of daarop volgende stadia omvat en dat derhalve de werkzaamheden van coöperaties van deze specifieke regeling moeten worden uitgesloten, evenals de wederverkoop van gebruikte agrarische investeringsgoederen.

Deze afwijkingen, die niet voldoen aan de beginselen van de zesde richtlijn, moeten worden gecorrigeerd.

2 - Problemen betreffende de grondslag van het mechanisme

Artikel 25, lid 3, bepaalt volgens welke beginselen de forfaitaire compensatiepercentages moeten worden berekend. Daarbij geldt als uitgangspunt dat alle forfaitair belaste landbouwers te zamen geen bedragen worden terugbetaald die hoger zijn dan de voordruk aan BTW.

In het kader van het toezicht op de juiste toepassing van de betrokken bepalingen heeft de Commissie, na in een Lid-Staat te hebben geconstateerd dat de forfaitaire terugbetaling voor bepaalde producten duidelijk hoger is dan de voorbelasting en derhalve een subsidiëring van de landbouwer vormt, tegen dit land een inbreukprocedure op grond van artikel 169 van het Verdrag geopend.

Bovendien hebben zich twee problemen voorgedaan die respectievelijk betrekking hebben op de staving van de berekeningsgrondslag en de wijze waarop met uitvoer rekening wordt gehouden.

a) Staving van de berekeningsgrondslag van de forfaitaire percentages

Het is gebleken dat de verplichting voor de Lid-Staten de gekozen percentages aan de Commissie mede te delen onvoldoende is. De daarmee gepaard gaande impliciete verplichting de kennisgeving vergezeld te doen gaan van de berekening waarop de aangehouden percentages berusten zou expliciet moeten worden gemaakt, zodat de Commissie, die niet over eigen statistieken betreffende de forfaitair belaste landbouw beschikt, zich een oordeel kan vormen over de gegrondheid van de percentages. Hier dient aan toegevoegd te worden dat de meeste Lid-Staten moeilijkheden hebben ondervonden bij het toepassen van de berekeningselementen van bijlage C, waarnaar in artikel 25, lid 12, wordt verwezen. Zij beschikken namelijk meestal niet over specifieke statistieken betreffende forfaitair belaste landbouwers. De desbetreffende gegevens zijn meestal verwerkt in de statistieken van de landbouw als geheel. Nieuwe specifieke statistische methoden zouden moeten worden uitgewerkt ten einde de berekening betreffende de aan de normale regeling onderworpen landbouwers, welke naar aard een andere structuur hebben af te zonderen. Eventueel zou moeten worden aangegeven dat op de referentiegrondslag die gevormd wordt door het gemiddelde van de macro-economische gegevens van de laatste drie jaren, de BTW mag worden toegepast volgens het tarief dat geldt op het ogenblik dat de berekening wordt gemaakt. Aldus zou het een meer nauwkeurige aanpassing aan de werkelijke druk aan voorbelasting mogelijk worden.

b) Wijze waarop rekening wordt gehouden met de uitvoer van forfaitair belaste landbouwers

Met betrekking tot het al dan niet rekening houden met rechtstreekse uitvoer door forfaitair belaste landbouwers zijn distorties aan het licht gekomen die het gevolg zijn van een onvolledige harmonisatie op dit gebied. In sommige Lid-Staten betreft de forfaitaire compensatie niet de rechtstreekse uitvoer door forfaitair belaste landbouwers; in andere Lid-Staten daarentegen wordt deze compensatie ook voor de uitvoer gegeven. Indien de compensatie geschiedt door facturering aan de buitenlandse belastingplichtige koper, verkeert deze laatste in de onmogelijkheid deze in een andere Lid-Staat voldane BTW af te trekken.

F. Mogelijkheid voor de Lid-Staten om in afwijking van de zesde richtlijn vereenvoudigingsmaatregelen te handhaven of te treffen

1. De hier bedoelde afwijkende maatregelen moeten tot doel hebben de heffing van belasting te vereenvoudigen dan wel bepaalde vormen van fraude of belastingontwijking te voorkomen. Bovendien mogen de vereenvoudigingsmaatregelen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik.

In artikel 27 wordt onderscheid gemaakt tussen de afwijkende maatregelen die reeds op 1 januari 1977 door de Lid-Staten werden toegepast enerzijds en de door hen gewenste nieuwe afwijkende maatregelen anderzijds. De maatregelen van de eerste categorie, bedoeld in lid 5 van artikel 27, moesten voor 1 januari 1978 aan de Commissie worden medegedeeld. Voor de maatregelen van de tweede categorie geldt een bijzondere procedure die is omschreven in de leden 2 tot en met 4 van artikel 27.

2. De "oude" maatregelen, waarvan de Commissie in het kader van lid 5 in kennis werd gesteld, zijn vermeld in bijlage I bij dit verslag. Hoewel de gestelde termijn niet door alle Lid-Staten in acht kon worden genomen is de Commissie van oordeel dat gezien het ingevolge de negende richtlijn van 26 juni 1978 verleende uitstel van de in artikel 1 van de zesde richtlijn vermelde datum geen schending van een belangrijke bepaling heeft plaatsgevonden.

De Commissie hecht daarentegen zeer groot belang aan het naleven van de in lid 1 van artikel 27 gestelde basisvoorwaarden. In dit verband behoudt zij haar oordeel over enkele van deze maatregelen voor; tegen enkele ervan werd trouwens reeds een inbreukprocedure ingeleid.

België : minimum belastinggrondslag voor nieuwe automobielen, gebruikte automobielen en directievoertuigen, alsmede voor gebouwen en bouwwerken.

Denemarken : vrijstelling voor ruil van postzegels, ongeacht de hoedanigheid van de overeenkomstsluitende partijen. - Vrijstelling voor de leveringen van voedingsmiddelen en dranken door collectieve restauratiebedrijven en kantines. - Vrijstelling voor de levering en de verhuur van andere vaartuigen dan pleziervaartuigen, met een tonnage van meer dan 5 ton. Dezelfde vrijstelling voor herstel en uitrusting, alsmede voor invoer, zulks ongeacht de bestemming van de schepen voor internationaal of nationaal verkeer. Dezelfde vrijstelling geldt voor luchtvaartuigen (niet medegedeeld).

Frankrijk : forfaitaire bepaling van de maximale maatstaf van heffing voor de invoer en de levering van paarden van grote waarde.

Ierland : teruggaaf aan niet voor de BTW geregistreerde landbouwers van de BTW die drukt op bepaalde gebouwen en de droogmaking of de ontginning van grond.

Luxemburg : toepassing van de forfaitaire landbouwregeling op de leveringen van goederen met inbegrip van investeringsgoederen die werden gebruikt ten behoeve van het landbouwbedrijf.

3. Aangezien op de meeste "nieuwe" maatregelen de procedure van de leden 1 tot en met 4 van artikel 27 werd toegepast, werden zij tot dusver zonder moeilijkheden aanvaard. Dit geldt voor de volgende maatregelen :

Voor Duitsland : minimum maatstaf van heffing voor bepaalde leveringen en bepaalde diensten waarvoor de geldelijke tegenprestatie bijzonder gering is. - Schorsing van de toepassing van de belasting in de handel in edele metalen.

Voor België : forfaitaire vaststelling van de winstmarges van reisbureau's. - Verlegging van de BTW-heffing, in de bouwsector, van de door de voorafgaande schakels verschuldigde belasting naar de hoofdaannemer.

Voor Nederland : verlegging naar de hoofdaannemer van deheffing van
fing van de BTW, die normaal verschuldigd zou zijn voor door onder-
aannemers uitgevoerde werken . Deze bepaling geldt in
de bouwnijverheid, de metaalnijverheid en de scheepsbouw.

4. Ten aanzien van de maatregelen die aan haar zijn voorgelegd overeenkomstig
lid 2 van artikel 27 gaat de Commissie, evenals voor de "oude"
maatregelen, na of aan de voorwaarden van lid 1 van dit artikel
werd voldaan. Bovendien was de Commissie genoodzaakt, na een
nieuw verzoek tot afwijking te hebben ontvangen dat haar in strijd
leek te zijn met de grondbeginselen van de BTW, de grenzen aan
te geven waarbinnen een afwijking zich moet bevinden ten einde in
beginsel ontvankelijk te zijn. De Commissie is in het bijzonder
van oordeel dat een afwijking niet tot gevolg mag hebben dat de
BTW-regels in een gehele bedrijfstak buiten werking worden gesteld.
Dit zou het geval zijn ten aanzien van een verzoek om afwijking dat
tot gevolg zou hebben dat systematisch de belastingplichtigen in
een bepaalde bedrijfstak die zich in het laatste stadium van de
economische keten bevinden worden ontheven van de verplichting de
belasting te betalen, terwijl de kopers-eindverbruikers tot beta-
ling van de BTW verplicht zouden worden.

*

* *

HOOFDSTUK II

Verschillen in verband met de mogelijkheid al dan niet voor belastingheffing te kiezen

=====

A. Rechtvaardiging van het keuzerecht

Het gemeenschappelijk stelsel van BTW omvat een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen in de artikelen 13 tot en met 16 van de zesde richtlijn. Bovendien kunnen de Lid-Staten in het kader van de overgangsbepalingen van artikel 28 de in bijlage F van de richtlijn genoemde handelingen blijven vrijstellen. Het gevolg van dit geheel van bepalingen is dat een groot aantal economische activiteiten voor vrijstelling van de BTW in aanmerking komt, hetgeen een aantal moeilijkheden oplevert.

Gewezen zij op het feit dat het verrichten van vrijgestelde handelingen, tenzij anders is bepaald, leidt tot uitsluiting van het recht op aftrek van de BTW die drukt op de desbetreffende aanschaffingen (zie met name artikel 17, lid 2). Een dusdanige uitsluiting van het recht op aftrek houdt het bezwaar in dat op de goederen en diensten welke voorwerp uitmaken van een vrijgestelde activiteit, een verborgen en niet bepaalbare belasting drukt die eventueel in de verkooprijzen kan worden afgewenteld. Onder deze omstandigheden is niet voldaan aan de voorwaarde van evenredigheid van de BTW met de prijs, hetgeen één van de grondbeginselen van het gemeenschappelijk stelsel van BTW vormt.

Een tweede bezwaar wordt gevormd door het feit dat de verkrijger van een dusdanig goed of dusdanige dienst, die het goed of de dienst gebruikt in het kader van zijn onderneming, niet op de een of andere wijze deze verborgen belastingdruk kan aftrekken, zodat er een cumulatie van belastingen optreedt, welke cumulatie weer in strijd is met het doel van neutraliteit van de BTW.

B. Keuzemogelijkheden volgens artikel 28

Het recht te kiezen voor belastingheffing, dat de Lid-Staten konden handhaven in het kader van de overgangsbepalingen van artikel 28, is aan de orde gesteld in het speciale verslag dat door de Commissie bij de Raad werd ingediend over deze overgangsbepalingen (doc. COM (82) 885).

Op deze keuzerechten wordt hier dan ook slechts pro memorie gewezen.

C. Keuzemogelijkheden volgens artikel 13-C

De mogelijkheden voor belastingheffing te kiezen krachtens artikel 13, sub C, verdienen bijzondere aandacht, daar zij van blijvende aard zijn. Zij betreffen de volgende handelingen :

- de verhuur en verpachting van onroerende goederen;
- de leveringen van gebouwen na eerste ingebruikneming en de leveringen van andere onbebouwde onroerende goederen dan bouwterreinen;
- de bancaire en financiële handelingen.

Voor een totaaloverzicht van de situatie in de verschillende Lid-Staten zij verwezen naar bijlage II van dit verslag : deze bijlage omvat drie tabellen, één voor elk van de bovengenoemde categorieën handelingen.

a) De verhuur en verpachting van onroerende goederen

Ten aanzien van de verhuur van onroerende goederen kan het toepassingsgebied van het keuzerecht door de voorwaarden voor de uitoefening ervan in de betrokken zes landen worden beperkt tot bedrijven en beroepen; misbruik lijkt uitgesloten. Aangenomen mag worden dat de uitoefening van dit keuzerecht beantwoordt aan het met de richtlijn in het kader van artikel 13-B, sub b) nastreefde doel; de bepalingen van dit artikel houden in de praktijk slechts een vrijstelling in voor de verhuur van voor bewoning bestemde gebouwen. Aan de hand van de ontwikkeling van de situatie in de Lid-Staten zou de Commissie ertoe kunnen komen een nauwkeurigere en meer beperkte formulering van deze vrijstelling voor te stellen, zodat vermeden zou worden dat men nog langer zijn toevlucht moet nemen tot het systeem van het keuzerecht.

b) De leveringen van onroerende goederen

Ten aanzien van de leveringen van gebouwen of onroerende goederen waarvoor het recht tot keuze voor belastingheffing kan gelden, hebben drie Lid-Staten van deze mogelijkheid gebruik gemaakt, zulks onder vrij sterk verschillende voorwaarden. Deze mogelijkheid is overigens slechts een aanvulling van de andere mogelijkheden die de richtlijn biedt op het gebied van onroerende goederen : soepele definitie van de begrippen "nieuwe gebouwen"

en "bouwterreinen" in lid 3 van artikel 4, welke de Lid-Staten trouwens tijdens de overgangperiode kunnen blijven vrijstellen. Hoewel dit keuzerecht niet past in de doelstellingen van de richtlijn, lijkt het onder deze omstandigheden uitgesloten dat dit recht op korte of middellange termijn kan worden opgeheven zonder een algemene verduidelijking van de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde in de sector onroerend goed.

c) De bancaire en financiële handelingen

Het keuzerecht voor belastingheffing ten aanzien van de bancaire en financiële handelingen, die krachtens artikel 13 B-d) zijn vrijgesteld, werd door drie Lid-Staten mogelijk gemaakt. Terwijl het keuzerecht in België is beperkt tot betalingen en incasseringen, is het daarentegen in Duitsland en Frankrijk van toepassing op vrijwel alle handelingen die normaal zijn vrijgesteld, zij het onder geheel verschillende voorwaarden. In Duitsland is de keuze slechts mogelijk indien de ontvanger van de dienst zelf belastingplichtig is, zodat de uitoefening van het keuzerecht noodzakelijkerwijs leidt tot een voordeel voor degene die het uitoefent en tot een verlies aan belastingopbrengst. In Frankrijk, waar de keuze algemeen en onherroepelijk moet zijn, houdt de keuze een element van onzekerheid in. Het voordeel ervan is voor de onderneming die de keuze maakt minder duidelijk en ook de invloed ervan op de belastingopbrengst kan moeilijk worden geschat. Deze situatie past slecht in de algemene doelstellingen van de richtlijn, vooral in een sector waarvan de handelingen vrijwel alle in principe zijn vrijgesteld. Weliswaar beantwoorden de vrijstellingen niet aan het beginsel van belastingneutraliteit, maar het lijkt niettemin niet noodzakelijk keuzesystemen in te voeren die in strijd zijn met andere grondbeginselen, zoals belastinggelijkheid.

Hier dient gewezen te worden op het feit dat terwijl de andere gevallen van keuzerecht, die eerder werd behandeld, verband houden met een onvoldoende niveau van harmonisatie in een bepaalde sector, dit niet geldt voor bancaire en financiële handelingen: de situatie op dit gebied zou dus opnieuw grondig moeten worden bestudeerd met het doel te komen tot een uniforme toepassing.

*

*

*

DEEL II

MOEILIJKHEDEN IN VERBAND MET DE INTERPRETATIE VAN EEN
AANTAL BEPALINGEN VAN DE RICHTLIJN

Aangezien de richtlijnen van de Raad authentiek zijn in de verschillende talen van de Lid-Staten tot welke zij gericht zijn, moet het gebruik van juridische begrippen of uitdrukkingen waarvan de inhoud per land verschilt, beslist zoveel mogelijk worden vermeden. Deze regel kan helaas niet altijd worden gerespecteerd; een te absolute toepassing ervan zou trouwens kunnen leiden tot een nauwelijks begrijpelijk taalgebruik, hetgeen eveneens tot interpretatieverschillen kan leiden. In de zesde richtlijn konden deze twee specifieke klippen van het Gemeenschapsrecht niet geheel worden omzeild, evenmin als de interpretatiemoeilijkheden die inherent zijn aan de meeste nationale wetteksten.

Deze diverse categorieën moeilijkheden vormen bij uitstek stof tot nadenken voor het ingevolge artikel 29 van de zesde richtlijn ingestelde Raadgevende Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde, dat is samengesteld uit vertegenwoordigers van de Lid-Staten en van de Commissie. Dit Comité kwam voor de eerste maal bijeen op 23 november 1977, en vergaderde in de periode tot 31 december 1981 in totaal 13 maal; in deze vergaderingen werden 77 werkdocumenten behandeld, waarvan 29 in het kader van een raadpleging.

In dit verslag wil de Commissie een aantal moeilijkheden uiteenzetten die karakteristiek zijn voor de bovenbeschreven situatie :

- kwalificatie van sommige economische activiteiten (artikel 4, lid 2);
- afbakening van de als overheid verrichte werkzaamheden (artikel 4, lid 5);
- interpretatieproblemen in het kader van de lokalisatie van diensten (artikel 9);
- interpretatieproblemen betreffende de maatstaf van heffing (artikel 11);
- interpretatieproblemen betreffende de vrijstellingen (artikelen 13, 14 en 15);
- interpretatieproblemen betreffende de omvang van het recht op aftrek (artikel 17) en de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek (artikel 19).

HOOFDSTUK I

Moeilijkheden in verband met de kwalificatie van sommige economische activiteiten (artikel 4, lid 2) gedurende de in artikel 28 geregelde overgangsperiode

In de in artikel 4, lid 2, van de zesde richtlijn gegeven algemene definitie worden de economische activiteiten waardoor iemand BTW-plichtig wordt, omschreven als "alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen". Een dergelijke formulering zou discussies en geschillen over het onderscheid tussen handelsactiviteiten en andere werkzaamheden of tussen handelsactiviteiten en landbouw in de praktijk overbodig moeten maken; in de Lid-Staten waar in principe alleen de handels- en industriële activiteiten aan de BTW waren onderworpen, was dit een bekend probleem.

Dit soort moeilijkheden is helaas nog niet geheel verdwenen, omdat de Lid-Staten gedurende de in artikel 28 geregelde overgangsperiode "de diensten van auteurs, kunstenaars, vertolkers van kunstwerken, advocaten en andere beoefenaars van vrije beroepen" (vgl. bijlage F, punt 2, van de zesde richtlijn) kunnen blijven vrijstellen.

In dit verband heeft de Commissie een onderzoek ingesteld naar de situatie van de trainers van renpaarden, wier werkzaamheden noch in Frankrijk, noch in Ierland aan de BTW waren onderworpen. Ter rechtvaardiging hiervan voerden de Franse autoriteiten aan dat deze werkzaamheden het karakter van een vrij beroep hebben; de Ierse autoriteiten argumenteerden dat het hier in het algemeen gaat om nevenwerkzaamheden van een agrarisch beroep en dat deze werkzaamheden bijgevolg onder de bijzondere regeling voor landbouwers vallen.

Na raadpleging van het BTW-Comité, waar de meningen van de verschillende delegaties verdeeld waren, kwam de Commissie tot de conclusie dat zij zich bij ontstentenis van een communautaire definitie van het begrip vrije beroepen niet kan verzetten tegen de tijdelijke handhaving van de vrijstelling in Frankrijk, aangezien krachtens artikel 28, lid 3, sub b), in combinatie met bijlage F, punt 2, een dergelijke vrijstelling is toegestaan "onder de in de Lid-Staten vigerende voorwaarden".

De Ierse autoriteiten hebben de desbetreffende regeling gewijzigd om haar in overeenstemming met het Gemeenschapsrecht te brengen.

HOOFDSTUK II

criterium voor de als overheid verrichte werkzaamheden (artikel 4,
lid 5)

In de eerste alinea van artikel 4, lid 5, is bepaald dat "de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtigen worden aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen."

Het wordt aan de Lid-Staten overgelaten de werkzaamheden die "als overheid worden verricht" te definiëren. Een communautaire definitie was niet mogelijk wegens de belangrijke verschillen op dit gebied tussen de Lid-Staten. Deze situatie leidt tot bepaalde moeilijkheden waaraan geen al te grote betekenis behoeft te worden toegekend doordat in bijlage D van de richtlijn een opsomming wordt gegeven van de werkzaamheden waarvoor genoemde lichamen als belastingplichtig worden beschouwd.

Een duidelijk voorbeeld van deze moeilijkheden betreft de beoefenaars van bepaalde beroepen die mede als overheidsorgaan optreden (bijvoorbeeld notarissen). In twee Lid-Staten (België en Nederland) worden deze openbare autoriteiten als niet-belastingplichtig beschouwd voor het gedeelte van hun werkzaamheden waarvoor zij in zekere zin geacht worden rechtshandelingen te verrichten ter uitvoering van een overheidstaak.

De meerderheid van de delegaties in het BTW-Comité was van mening dat de beoefenaars van deze beroepen een vrij beroep uitoefenen en derhalve voor al hun handelingen BTW-plichtig zijn, met de mogelijkheid tot vrijstelling van hun diensten gedurende de overgangperiode krachtens artikel 28 j° bijlage F, punt 2. In budgettair opzicht betreft het hier niet een louter theoretische kwestie, omdat financiële compensaties in het stelsel van de eigen middelen slechts mogelijk zijn voor belastingplichtige categorieën (die vrijstelling genieten gedurende de overgangperiode). België betaalt trouwens uit hoofde van de BTW-middelen een compensatie die het geheel van de werkzaamheden van notarissen en deurwaarders dekt.

Een andere bron van moeilijkheden wordt gevormd door de tweede alinea van lid 5 van artikel 4, waarin staat dat, wanneer publiek-

rechtelijke lichamen werkzaamheden of handelingen zoals bedoeld in de eerste alinea verrichten, "zij daarvoor als belastingplichtige moeten worden aangemerkt indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden". Het is soms moeilijk vast te stellen of deze laatste voorwaarde al dan niet is vervuld.

De Commissie acht een dergelijke situatie weinig bevredigend en vindt dat de voorwaarden en beperkingen voor de behandeling van publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtigen duidelijker moeten worden omschreven.

Volgens de Duitse wetgeving bijvoorbeeld werden de kantoren van het kadaster niet als belastingplichtigen beschouwd, hoewel zij o.a. dezelfde werkzaamheden verrichten als landmeters, die als beoefenaars van een vrij beroep BTW-plichtig waren. De Beroepsvereniging van Landmeters heeft toen protest aangetekend tegen het feit dat de kantoren van het kadaster als niet-BTW-plichtig werden behandeld. Aangezien een dergelijke situatie tot concurrentievervalsing "van enige betekenis" zou kunnen leiden, hebben de Duitse autoriteiten met ingang van 1.1.1982 de handelingen van deze kantoren aan de BTW onderworpen tegen het normale tarief.

*

* *

HOOFDSTUK III

Interpretatieproblemen betreffende de lokalisatie van diensten (artikel 9)

A. Toepassing van lid 1 op de verhuur van andere roerende lichamelijke zaken dan vervoermiddelen

Volgens artikel 9, lid 1, van de zesde richtlijn wordt als plaats van een dienst (en derhalve als plaats waar de belasting wordt geheven) aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats. Aangezien deze bepaling ten doel heeft diensten te belasten op de plaats waar zij daadwerkelijk aan de clientèle worden aangeboden (economisch criterium) en niet op de plaats waar zich eventueel een zuiver wettelijke zetel bevindt, werden er geen ernstige moeilijkheden van verwacht. Bij de opstelling van de tekst werd er namelijk van uitgegaan dat op de plaats waar een dienst wordt aangeboden, in de meeste gevallen een "zetel" - hoe rudimentair ook - moest zijn waar deze dienst bij hoorde.

Opgemerkt werd evenwel dat zich bij de toepassing van het huidige artikel 9, lid 1, een probleem kan voordoen wanneer in een land een belastbare dienst wordt verricht zonder dat er enig spoor van een zetel (of van een woonplaats van de dienstverrichter) in dat land is. Concreet werd hier bedoeld op een buitenlandse onderneming die "de facto" geen zetel, geen inrichting, geen woonplaats en geen verblijfplaats heeft in dat land waar zij een roerende lichamelijke zaak koopt om deze in datzelfde land te verhuren. In dit geval zou een misschien iets te letterlijke toepassing van artikel 9, lid 1, ertoe kunnen leiden dat de verhuur aan de belasting wordt onttrokken aan het land alwaar volgens het aan deze bepaling ten grondslag liggende beginsel de belasting zou moeten worden geheven, d.w.z. het land waar het goed wordt verhuurd (er zij aan herinnerd dat volgens de richtlijn zelfs als "de exploitatie van een zaak" de enige handeling vormt, zoals in dit geval dus de verhuur van een goed, zulks wordt beschouwd als economische activiteit). Daarbij komt nog dat deze verhuur hoogstwaarschijnlijk ook zou ontsnappen aan belastingheffing in het land waar de zetel van de voornaamste inrichting van de dienstverrichter zich bevindt, omdat de belastingdienst van dat land moeilijk op de hoogte kan zijn van het feit dat in het buitenland een handeling is verricht. Daarom heeft de Commissie op 23 april 1979

bij de Raad een voorstel voor een tiende richtlijn ingediend betreffende de harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting, waarbij wordt uitgegaan van het onweerlegbare vermoeden dat de dienstverrichter is gevestigd in het land waar het verhuurde goed zich bevindt op het ogenblik waarop dit goed materieel ter beschikking van de huurder wordt gesteld. De verhuur van vervoermiddelen is hiervan uitdrukkelijk uitgesloten met het oog op de controle, aangezien deze per definitie mobiel zijn en gemakkelijk de grenzen kunnen overschrijden.

Dit voorstel voor een richtlijn, waarover het Europese Parlement en het Economisch en Sociaal Comité behoudens een aantal opmerkingen over de algemene opzet van artikel 9 een gunstig advies hebben uitgebracht, dient zo spoedig mogelijk te worden aangenomen. Het gaat niet tegen artikel 9, lid 1, van de zesde richtlijn in, maar maakt het door de invoering van bovenbedoeld vermoeden mogelijk in de meeste gevallen de problemen te vermijden die voortvloeien uit het niet-samenvallen van de plaats van vestiging en de plaats waar de handeling wordt verricht.

In het kader van de goedkeuring van het voorstel voor een tiende richtlijn is de Commissie bereid voor te stellen om het bepaalde in artikel 9, lid 2, sub d), dat geen zin meer zouden hebben, te doen vervallen.

De Commissie heeft bovendien geconstateerd dat in verscheidene nationale wetgevingen bepalingen betreffende de lokalisatie van diensten in geval van verhuur van roerende lichamelijke zaken voorkomen die niet in overeenstemming lijken met het bepaalde in artikel 9, leden 1 en 2, van de zesde richtlijn.

In Duitsland is de plaats van een dienst welke bestaat uit de verhuur van deze goederen met uitzondering van alle vervoermiddelen, de plaats waar zij worden gebruikt. Bijgevolg wordt ingevolge de Duitse regeling de verhuur van goederen in dat land belast zodra zij aldaar worden gebruikt, zelfs wanneer bedoelde goederen door de huurder zijn ingevoerd vanuit het land alwaar zij ter beschikking van de huurder zijn gesteld en de verhuur aldaar ook aan de BTW werd onderworpen.

Ook Frankrijk en Italië hebben het gebruikscriterium algemeen toegepast, hoewel volgens de richtlijn dit criterium slechts geldt ingeval de goederen door de verhuurder van een Lid-Staat zijn uitgevoerd naar een andere Lid-Staat. De toepassing van verschillende

criteria voor eenzelfde dienst in het internationale verkeer leidt echter tot dubbele belasting en soms tot niet-heffing van de belasting.

De Commissie heeft de in artikel 169 van het Verdrag bedoelde procedure wegens inbreuk ingeleid tegen de Bondsrepubliek Duitsland, Italië en Frankrijk wegens niet-naleving van de zesde BTW-richtlijn en behoudt zich het recht voor in de toekomst ook op te treden tegen Denemarken, alwaar de desbetreffende voorschriften grondig dienen te worden besproken met de betrokken autoriteiten ten einde na te gaan of zij in overeenstemming zijn met de communautaire bepalingen.

B. Betekenis van de term "vervoermiddelen", bedoeld in artikel 9, lid 2, sub d)

In artikel 9, lid 2, sub d), wordt een uitzondering gemaakt op het algemene beginsel volgens hetwelk de verhuur van roerende lichamelijke zaken wordt belast in het land van vestiging van de verhuurder, in die zin dat de plaats van belastingheffing wordt verlegd naar het land waar het gehuurde goed wordt gebruikt, wanneer het goed door de verhuurder wordt uitgevoerd. Aangezien deze uitzondering echter uitdrukkelijk niet van toepassing is op de verhuur van vervoermiddelen, geldt voor de verhuur daarvan bijgevolg het algemene beginsel volgens hetwelk de belasting wordt geheven in het land van vestiging van de verhuurder. Men begrijpt dus hoe belangrijk het is dat in alle Lid-Staten dezelfde inhoud wordt gegeven aan het begrip "vervoermiddelen" en men constateert de praktische gevolgen welke voortvloeien uit de toepassing van het ene dan wel het andere criterium, vooral voor goederen die door hun aard tijdens hun gebruik makkelijk over de grenzen worden verplaatst en daardoor voor de toepassing van artikel 9, lid 2, sub d), in aanmerking komen. Deze gevolgen hangen af van de inhoud van het begrip vervoermiddel in elke Lid-Staat : indien bijvoorbeeld een container door de verhuurder van een Lid-Staat wordt verhuurd (en tegelijkertijd uitgevoerd) aan een huurder van een andere Lid-Staat, bestaat kans op dubbele of niet-heffing van belasting wanneer de ene Lid-Staat zo'n container wel en de andere niet tot de vervoermiddelen rekent.

Met een communautaire lijst van vervoermiddelen (waarin de meest problematische gevallen zouden moeten voorkomen) zouden in de meeste gevallen bovengenoemde moeilijkheden kunnen worden vermeden. Een dergelijke lijst zal waarschijnlijk binnenkort kunnen worden opgesteld door het Raadgevend Comité voor de BTW, hoewel nog

geen algemene overeenstemming kon worden bereikt over de afbakening van het begrip "vervoermiddelen" ten aanzien van goederen die niet met voertuigen in de gangbare betekenis van het woord gelijkgesteld kunnen worden.

C. Definitie van bepaalde in artikel 9, lid 2, sub e), vermelde diensten

In deze bepaling worden de diensten opgesomd die, in afwijking van de algemene regel volgens welke diensten belastbaar zijn op de plaats van vestiging van de dienstverrichter, onder bepaalde voorwaarden belastbaar zijn op de plaats van vestiging van de ontvanger (met name in het handelsverkeer tussen de Lid-Staten wanneer de ontvanger in een andere Lid-Staat dan de dienstverrichter is gevestigd en BTW-plichtig is).

Nu is in sommige Lid-Staten de vraag gerezen of bepaalde diensten die niet uitdrukkelijk in deze opsomming worden vermeld, kunnen worden gelijkgesteld met de wel daarin opgenomen diensten, met als gevolg dat de belastingheffing zou worden verlegd naar het land van de ontvanger.

Deze interpretatieproblemen betreffen in de meeste gevallen het tweede en derde streepje van artikel 9, lid 2, sub e), en vooral de afbakening van de diensten op het gebied van de reclame, de diensten verricht door raadgevende personen en accountants alsmede die betreffende informatieverschaffing.

Zo meende een Lid-Staat veilingmeesters te kunnen gelijkstellen met raadgevende personen, terwijl een andere Lid-Staat het Raadgevend Comité voor de BTW heeft gevraagd of bepaalde kennisgevingen in kranten als reclame moesten worden beschouwd. Voorts dient het begrip informatieverschaffing, dat in de tekst van de richtlijn volgt op de term informatieverwerking, nader te worden toegelicht om uit te maken of dit begrip uitsluitend de verschaffing van computergegevens moet omvatten dan wel in de ruimste zin van het woord moet worden geïnterpreteerd.

Zonder het belang van de moeilijkheden te willen overdrijven is de Commissie niettemin voornemens te blijven streven naar verdere opheldering in het kader van de werkzaamheden van het Raadgevend Comité voor de BTW.

*

* *

HOOFDSTUK IV

Interpretatieproblemen betreffende de maatstaf van heffing
(artikel 11)

De vaststelling van de maatstaf van heffing heeft een aantal moeilijkheden en geschillen doen rijzen die hierna worden behandeld.

A. Minimummaatstaf van heffing

In de wetgeving van een Lid-Staat wordt bepaald dat de voor de levering of invoer van nieuwe auto's in aanmerking te nemen maatstaf van heffing niet lager mag zijn dan de catalogusprijs die geldt op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt.

Volgens de Commissie is deze maatregel strijdig met :

- artikel 11-A, lid 1, sub a), want daarin is met name voorgeschreven dat de maatstaf van heffing voor goederenleveringen in het binnenland alles is wat de leverancier als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen;
- artikel 11-A, lid 3, sub a) en b), waarin is bepaald dat prijsverminderingen wegens korting voor vooruitbetaling alsmede prijskortingen en -rabatten die aan de koper worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht, niet in de maatstaf van heffing dienen te worden opgenomen;
- artikel 11-B, lid 1, sub a) en b), en lid 4, waarin als criteria voor de bepaling van de maatstaf van heffing bij invoer soortgelijke criteria worden vastgesteld als die voor de bepaling van de maatstaf van heffing in het binnenland.

De Commissie heeft besloten deze kwestie bij het Hof van Justitie aanhangig te maken.

B. Levering van een nieuw goed tegeninruil van een gebruikt goed

In artikel 11-A, lid 1, sub a), van de richtlijn is ook bepaald dat de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten normaliter alles is wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde.

In de wetgevingen van twee Lid-Staten wordt echter bepaald dat in geval van levering door de leverancier van een nieuw goed tegen inruil van een soortgelijk gebruikt goed de maatstaf van heffing wordt verminderd met de waarde van het ingeruilde goed. Aangezien deze bepalingen in strijd zijn met artikel 11-A, lid 1, sub a), heeft de Commissie tegen deze beide landen de in artikel 169 van het Verdrag bedoelde inbreukprocedure ingeleid.

Ter rechtvaardiging van deze handelwijze wordt somtijds aangevoerd dat het hier een bijzondere regeling betreft die tijdelijk is toegestaan op grond van de tweede alinea van artikel 32; volgens deze bepaling kunnen de Lid-Staten de bestaande bijzondere regelingen op het gebied van gebruikte goederen handhaven totdat een communautaire regeling van toepassing wordt.

Het is duidelijk dat een dergelijke stelling in dit geval niet houdbaar is. De levering van een nieuw roerend goed is immers een belaste handeling en de wijze van betaling verandert hieraan niets. In artikel 11 wordt trouwens duidelijk vastgesteld dat de maatstaf van heffing alles is wat als tegenprestatie wordt verkregen of moet worden verkregen, hetgeen impliceert dat, ingeval de betaling deels in geld en deels in natura wordt verricht, de maatstaf van heffing van het nieuwe goed de som van deze beide elementen moet zijn.

C. Subsidies

Artikel 11-A, lid 1, sub a), van de richtlijn schrijft voor dat door een belastingplichtige ontvangen subsidies die "rechtstreeks verband houden met de prijs" voor de door die belastingplichtige verrichte handelingen, in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen als door derden betaalde elementen van de prijs. De subsidies waarvan het bedrag wordt bepaald in verhouding tot de verkoopprijs van de geleverde goederen of bewezen diensten of naar gelang van de verkochte hoeveelheden, dan wel afhankelijk van de kosten van gratis aan het publiek aangeboden goederen of diensten, kunnen op het eerste gezicht vrij gemakkelijk worden beschouwd als "rechtstreeks met de prijs verband houdend", maar er bestaat de grootst mogelijke twijfel over andere vormen van subsidies, zoals de zogenaamde compensatiesubsidies of de zogenaamde bedrijfssubsidies, die worden verleend om de bedrijfsexploitatie van een onderneming te saneren en worden toegekend zonder dat met zoveel woorden enig verband met de prijzen wordt gelegd. Uit het

ontbreken van een wezenlijk verschil tussen deze vormen van subsidies (de subsidies die "rechtstreeks met de prijs verband houden" hebben meestal ook een sanering ten doel), alsmede uit het feit dat een Lid-Staat een subsidie van het eerste type kan veranderen in een subsidie van het tweede type, blijkt dat het een precieze zaak is het onderscheid te baseren op zuiver formele elementen (de wijze waarop de subsidie wordt toegekend) en dus dat de formulering van de richtlijn in dit opzicht tekort schiet.

Verdere verschillen tussen de Lid-Staten vinden hun oorsprong in artikel 19, lid 1, 2e streepje, van de richtlijn, op grond waarvan de Lid-Staten in de noemer van de breuk voor de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek, het bedrag van "niet rechtstreeks met de prijs verband houdende subsidies" mogen opnemen. Dit komt neer op een soort verborgen en niet te bepalen belastingheffing over niet in de maatstaf van heffing opgenomen subsidies via een vermindering van het recht op aftrek van de belastingplichtige.

Het schijnt niet wel mogelijk te zijn de interpretatieverschillen over de aard van elke subsidie en de uit artikel 19, lid 1, 2e streepje, voortvloeiende verschillen tussen de nationale regelingen op te heffen door middel van een ruime en algemene definitie van de in de maatstaf van heffing op te nemen subsidies. Ideaal zou zijn om te kunnen beschikken over een communautaire lijst van subsidies welke moeten worden beschouwd als "rechtstreeks met de prijs verband houdend". De moeilijkheden waarop de opstelling van een dergelijke lijst zou stuiten, zijn overkomelijk voor een groot aantal subsidies waarvoor een communautaire regeling bestaat (EOGFL en andere). Dit zou het voordeel hebben dat de verschillen tussen de Lid-Staten in een eerste fase aanzienlijk zouden worden verminderd, terwijl alleen voor de zuiver nationale subsidies de verschillen zouden blijven bestaan. In een tweede fase zouden ook deze verschillen geleidelijk kunnen verdwijnen in het kader van sectoriële onderzoeken (vervoer, landbouw, overheidslichamen, enz.). Een dergelijke oplossing heeft het nadeel dat een en ander waarschijnlijk een langdurige geschiedenis zou worden.

Een andere, veel drastischer oplossing zou zijn alle andere vormen van subsidies dan die welke de vergoeding voor diensten aan eindverbruikers vormen, niet meer in de maatstaf van heffing op te nemen, maar dan zou de tekst van artikel 11 van de zesde richtlijn op dit punt moeten worden gewijzigd.

In elk geval is de Commissie van mening dat de gehele problematiek van de subsidies in de BTW-regeling opnieuw moet worden overdacht. Enerzijds is dit onderwerp namelijk in de richtlijn geregeld door middel van bepalingen die, zoals wij zagen, leiden tot verschillen tussen de Lid-Staten, en anderzijds is, gezien de aanzienlijke hoogte van sommige subsidies, het effect ervan op de BTW (en op de eigen middelen) te belangrijk om een gebrek aan harmonisatie op dit gebied te laten voortduren.

D. In de maatstaf van heffing op te nemen bijkomende kosten :
rente bij verkoop op afbetaling

Lid 2, sub b), van artikel 11 gaat van het beginsel uit dat de bijkomende kosten die de leverancier in rekening brengt aan de verkrijger, in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen; dit beginsel wordt nog versterkt door de bepaling op grond waarvan uitgaven die bij afzonderlijke overeenkomst tussen de leverancier en de afnemer zijn geregeld, door de Lid-Staten ook als bijkomende kosten mogen worden beschouwd.

In dit verband is de vraag gerezen welke regeling geldt voor de financiële kosten die bij verkoop op afbetaling door de verkoper aan de koper in rekening worden gebracht bovenop de prijs bij verkoop tegen contante betaling. Deze vraag is niet van belang ontbloomt omdat kredietoperaties zijn vrijgesteld krachtens artikel 13-B-d. Indien men dergelijke financiële kosten, gezien hun karakter, eerder aanmerkt als bijkomende kosten, vallen zij niet onder de in artikel 13 geregelde vrijstelling voor interesten. Het probleem wordt nog ingewikkelder **wanneer een verkoop op afbetaling wordt geregeld bij een overeenkomst die los staat van de eigenlijke verkoop van het goed : dienen deze kosten in dit geval in de eerste plaats te worden gelijkgesteld met interesten, dan wel met bijkomende kosten, hetgeen toegestaan zou zijn op grond van artikel 11-2-b) ?**

De Lid-Staten hebben deze vraag uiteenlopend beantwoord, hetgeen heeft geleid tot een weinig bevredigende situatie die indruist tegen de fiscale harmonisatie op een gebied dat de "eindverbruiker" rechtstreeks raakt. Er dient dus een einde te worden gemaakt aan dit verschil, waarbij in de eerste plaats naar een gemeenschappelijke interpretatie van het begrip "bijkomende kosten" dient te worden gestreefd. De Commissie is voornemens dit vraagstuk binnenkort aan het Comité voor de BTW voor te leggen.

E. Nadere omschrijving van de eerste plaats van bestemming

In lid 3 van artikel 11-B is bepaald dat bij invoer de bijkomende kosten tot de eerste plaats van bestemming in het binnenland in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen; deze eerste plaats van bestemming kan zijn de plaats die genoemd is in de vrachtbrief of een ander vervoerdocument of, bij gebreke van dergelijke vermeldingen, de plaats waar de eerste overlading van de goederen in het land van invoer geschiedt.

In Verordening (EEG) nr. 1224/80 inzake de douanewaarde van de goederen is voorgeschreven dat voor de vaststelling van de douanewaarde de werkelijk betaalde of te betalen prijs moet worden verhoogd met o.a. de kosten van vervoer en verzekering alsmede de kosten van het laden en van handelingen met de ingevoerde goederen in verband met het vervoer (artikel 8, lid 1) tot de plaats van binnenkomst in het douanegebied van de Gemeenschap.

Het begrip "plaats van binnenkomst" komt niet overeen met het begrip "plaats van bestemming", want de douanewaarde van de ingevoerde goederen omvat niet de kosten van vervoer na invoer in het douanegebied van de Gemeenschap, op voorwaarde dat deze kosten kunnen worden onderscheiden van de voor de ingevoerde goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs. Zo worden de kosten, wanneer de goederen met hetzelfde vervoermiddel worden vervoerd, evenredig verdeeld over de buiten het douanegebied van de Gemeenschap afgelegde afstand en de daarbinnen afgelegde afstand. Fiscaal gezien moeten deze kosten daarentegen in de maatstaf van heffing worden opgenomen voor zover zij niet reeds daarin zijn begrepen (prijs franco-bestemming) en kunnen de Lid-Staten in de maatstaf van heffing zelfs de bijkomende kosten opnemen die voortvloeien uit het vervoer naar een andere plaats van bestemming in het binnenland, indien deze tweede plaats bekend is op het tijdstip waarop het belastbare feit bij invoer plaatsvindt.

Deze verschillen in de wijze van berekening van de elementen die de belastbare grondslag bepalen, bewijzen dat er zelfs na de goedkeuring van Verordening (EEG) nr. 1224/80 inzake de douanewaarde verschillen blijven bestaan tussen de douanewaarde en de maatstaf van heffing van de BTW, als de "eerste plaats van bestemming" niet tevens de "plaats van binnenkomst" is. De bepaling van artikel 11-B-2, op grond waarvan de Lid-Staten de douanewaarde als maatstaf van heffing mogen aanhouden is dan ook ongewenst en vormt een bron van moeilijkheden.

Voor de berekening van de in de douanewaarde op te nemen bijkomende kosten "tot de plaats van binnenkomst" in het douanegebied van de Gemeenschap regelen de artikelen 14 en 15 van de douaneverordening wat onder plaats van binnenkomst wordt verstaan en wordt een geheel van regels gegeven om deze plaats correct te kunnen vaststellen al naar gelang de wijze van aanvoer van de goederen (over zee, langs binnenwateren, per spoor, over de weg, enz.)

Het begrip "eerste plaats van bestemming" wordt daarentegen in artikel 11-B-3 van de zesde richtlijn gedefinieerd, maar er wordt geen geheel van regels gegeven om deze plaats te kunnen vaststellen. Dit begrip vereist echter nadere toelichting naar gelang van de wijze van aanvoer van de goederen, vooral wanneer de plaats van bestemming wordt geacht de plaats te zijn "waar de eerste overlading van de goederen geschiedt".

*

* *

HOOFDSTUK V

Interpretatieproblemen betreffende vrijstellingen (art. 13, 14, 15)

De interpretatiemoeilijkheden betreffende de vrijstellingen zijn van uiteenlopende betekenis; in sommige gevallen hebben zij een algemeen karakter en in andere gevallen betreffen zij een bepaalde sector. Eerstgenoemde problemen kunnen alle worden samengevat tot de vraag wat de exacte draagwijdte is van de inleidende bepaling welke achtereenvolgens in het begin van de onderdelen

A en B van artikel 13, van artikel 14 en van artikel 15 is opgenomen : deze kwestie wordt behandeld in de rubriek A hierna.

De moeilijkheden van sectoriële aard worden uiteengezet in de volgende rubrieken :

- B - moeilijkheden betreffende bepaalde vrijstellingen van artikel 13 - A;
- C - moeilijkheden betreffende bepaalde vrijstellingen van artikel 13 - B;
- D - moeilijkheden betreffende bepaalde vrijstelling van de artikelen 14 en 15;
- E - interpretatieproblemen betreffende de omvang van het recht op aftrek (artikel 17) en de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek (artikel 19).
- A. Algemene interpretatiemoeilijkheden betreffende de draagwijdte van de inleidende alinea (artikel 13A - artikel 13B - artikel 14 en artikel 15)

De tekst in kwestie luidt als volgt :

"1. Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de Lid-Staten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen :

Deze bepaling, die tijdens besprekingen op Raadsniveau in de richtlijn werd ingelast, kan op het eerste gezicht onschuldig lijken, want het is moeilijk voorstelbaar dat een Lid-Staat op dit gebied voorschriften zou mogen vaststellen zonder te trachten "een juiste en eenvoudige toepassing" van de door hem uitgevaardigde vrijstellingsregelingen te verzekeren en fraude, belastingontwijking en misbruik te voorkomen.

Deze bepaling vertolkt evenwel de sterk levende wens van de Lid-Staten om zoveel mogelijk vrijheid te behouden ten aanzien van de voorwaarden voor de toepassing van de communautaire vrijstellingen. In feite wordt hier in een aan de doelstellingen

van de richtlijn aangepaste formulering herinnerd aan het in artikel 189, derde alinea, van het Verdrag gestelde beginsel, waarbij tegelijkertijd wordt toegegeven dat deze voorwaarden slechts de duidelijkheid en de bestrijding van belastingfraude en -ontwijking mogen dienen.

Deze beknopte verwijzing naar overwegingen van algemene aard lijkt niet overbodig tegen de achtergrond van de geschillen die in sommige Lid-Staten zijn uitgelukt op initiatief van personen die verlangen dat de een of andere bij de richtlijn vastgestelde vrijstelling wordt toegepast, terwijl die vrijstelling nog niet in de nationale wetgeving is opgenomen. Om dergelijke eisen te doen stranden, plegen de bevoegde autoriteiten van de betrokken Lid-Staten zich te beroepen op de inleidende bepaling van artikel 13, waarbij zij aanvoeren dat deze bepaling de Lid-Staten een zekere beoordelingsvrijheid laat en dat een bij de richtlijn vastgestelde vrijstelling derhalve geen rechtstreekse werking kan hebben zolang op nationaal niveau geen uitvoeringsmaatregelen zijn vastgesteld.

Het Hof van Justitie heeft bij wijze van prejudiciële beslissing op grond van artikel 177 van het Verdrag op 19 januari 1982 een eerste arrest over dit onderwerp gewezen in zaak 8/81 : het Hof heeft verklaard dat sommige bepalingen van de richtlijn onder bepaalde voorwaarden een rechtstreekse werking kunnen hebben waarop particulieren zich kunnen beroepen, met name zolang de nationale wetgeving nog niet aan de richtlijn is aangepast.

B. Interpretatiemoeilijkheden betreffende bepaalde vrijstellingen van artikel 13-A-1

De Commissie wenst de aandacht meer in het bijzonder te vestigen op de moeilijkheden in verband met de toepassing van de vrijstellingen als bedoeld sub a), b), l), m) en n) van artikel 13-A-1.

Zij is overigens altijd van mening geweest dat, aangezien de BTW een belasting op goederen en diensten is, de bij de richtlijn vastgestelde vrijstellingen volledig objectief hadden moeten zijn, waardoor talrijke interpretatie- en afbakeningsproblemen zouden zijn vermeden.

a) Vrijstelling voor de door openbare postdiensten verrichte prestaties (art. 13-A-1-a))

Deze vrijstelling heeft betrekking op de door openbare postdiensten verrichte diensten en daarmee gepaard gaande leveringen van goederen, met uitzondering van personenvervoer en tele-

communicatiediensten.

Vastgesteld werd dat in de wetgeving van een Lid-Staat deze vrijstelling is uitgebreid tot vervoerondernemingen (spoorwegen, luchtvaartmaatschappijen) die met name post vervoeren voor rekening van de openbare postdiensten.

De autoriteiten van dit land stellen dat de bedoeling van de bij de zesde richtlijn ingestelde vrijstelling in aanmerking moet worden genomen en dat alle diensten die bijdragen tot de uitvoering van de taak van de openbare postdienst mogen worden vrijgesteld, zelfs indien het om ondernemingen uit de particuliere sector gaat, zulks zodra dergelijke ondernemingen wettelijk verplicht zijn de openbare diensten hun medewerking te verlenen.

Deze opvatting wordt niet gedeeld door de Commissie, die zich verzet tegen een ruime interpretatie van de vrijstellingen; evenals elke andere vrijgestelde onderneming moet de openbare postdienst BTW betalen over de input welke betrekking heeft op haar vrijgestelde activiteiten.

De argumentatie van de betrokken Lid-Staat heeft trouwens gevolgen voor de vaststelling van de grondslag voor de berekening van de eigen middelen van de Gemeenschappen, die in dit geval een vermindering zou ondergaan.

De Commissie heeft tegen deze Lid-Staat de in artikel 169 van het Verdrag bedoelde inbreukprocedure ingeleid.

b) Vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging door publiekrechtelijke lichamen of daarmee gelijkgestelde inrichtingen (art. 13-A-1-b))

De vrijstelling is relatief eenvoudig toe te passen voor de sector ziekenhuisverpleging door overheids- of semi-overheidslichamen, maar niet voor andere ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere inrichtingen van dezelfde aard. Deze kunnen namelijk vrijstelling genieten indien zij naar behoren erkend zijn en hun diensten verrichten "onder sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn met die welke gelden" voor de overheidssector. Het gehele probleem is hoe de grens moet worden getrokken tussen de inrichtingen die aan deze voorwaarden voldoen en de

overige. Weliswaar mogen de Lid-Staten in het kader van de overgangsbepalingen (artikel 28-3-b en bijlage F punt 10 van de richtlijn) de inrichtingen die niet aan de voorwaarden van artikel 13-A-1-b) voldoen, blijven vrijstellen, doch daarmee

zijn de moeilijkheden voor wat de berekening van de "eigen middelen" van de Gemeenschappen betreft, nog niet opgelost, want als de Lid-Staten de aldus uitgebreide vrijstelling toepassen, dienen zij financiële compensaties te betalen voor de handelingen die normaal gesproken niet onder de vrijstelling van artikel 13-A-1-b) vallen.

De besprekingen hierover in het Comité voor de BTW hebben de zaak helaas niet verder gebracht.

c) Vrijstelling voor de gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en para-medische beroepen (art. 13-A-1-c)

Volgens de wetgeving van een Lid-Staat vindt de vrijstelling toepassing voor de levering van goederen door de beoefenaars van medische en para-medische beroepen, voor zover die leveringen samenhangen met hun diensten: bijvoorbeeld de levering van brillen welke door hen worden voorgeschreven.

Naar de mening van de Commissie gaat het hier om een extensieve interpretatie van een bepaling van de richtlijn, die van directe invloed is op de eigen middelen van de Gemeenschappen. Derhalve heeft de Commissie tegen deze Lid-Staat de procedure van artikel 169 van het Verdrag ingeleid.

d) Vrijstelling voor diensten door instellingen zonder winstoogmerk met doeleinden van politieke, syndicale, e.d. aard (art. 13-A-1-l))

De vraag is gerezen wat de exacte draagwijdte van deze vrijstelling is, zulks mede gezien bepaalde taalkundige verschillen in de tekst.

In sommige talen wordt namelijk het begrip "syndicaal" gebruikt, dat vele betekenissen kan hebben, terwijl in andere talen de duidelijk afgebakende term "trade union" wordt gebezigd.

De Commissie is van mening dat deze verschillen geen praktische gevolgen zouden mogen hebben voor wat betreft de organisaties zonder winstoogmerk (ongeacht of het gaat om beroeps-, werknemers- of werkgeversorganisaties) wier activiteiten beperkt blijven tot het behartigen van de gemeenschappelijke belangen van hun leden. In dat geval brengen deze instellingen immers

de collectiviteit van hun leden tot uiting en dan concretiseren de door de leden betaalde bijdragen het lidmaatschap van een collectief orgaan zonder dat deze bijdragen de tegenprestatie voor verleende diensten vormen. Deze organisaties zouden dus buiten de werkingssfeer van de BTW moeten vallen.

Organisaties zoals hierboven bedoeld wier activiteiten niet beperkt blijven tot de gemeenschappelijke belangenbehartiging van hun leden dienen wel binnen de werkingssfeer van de belasting te vallen wanneer de geïnde contributies in feite de tegenprestatie vormen voor aan ieder van de leden verleende diensten.

De mening van de Commissie hierover werd door het Hof van Justitie bevestigd in de zaken 154/80 en 89/81. In zaak 89/81 verklaarde het Hof dat, wanneer iemands werkzaamheden uitsluitend bestaan in het verschaffen van prestaties zonder directe tegenprestatie, een belastinggrondslag ontbreekt en dat deze prestaties om niet derhalve niet aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.

In zaak 154/80 verklaarde het Hof dat, wil er sprake zijn van een tegenwaarde voor een verleende dienst, een dergelijke tegenwaarde moet kunnen worden uitgedrukt in een bepaald bedrag in geld.

Tegen deze achtergrond moet de draagwijdte van de door artikel 13-A-1-1) van de zesde richtlijn ingestelde vrijstelling worden beoordeeld en moeten bijgevolg de conclusies uit de hierboven gesignaleerde verschillen tussen de teksten in de diverse talen worden getrokken.

Gezien bovenstaande analyse is de Commissie van mening dat het effect van dergelijke verschillen miniem zou moeten zijn omdat het eventueel slechts betrekking zou hebben op de diensten die aan de leden worden verleend door beroeps- of werkgeversorganisaties die :

- 1) onder de werkingssfeer van de belasting vallen;
- 2) statutair vastgestelde contributies innen die als de tegenprestatie voor dergelijke diensten kunnen worden beschouwd.

- e) Vrijstellingen voor "sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport" (art. 13-A-1-m)) en voor "bepaalde culturele diensten" (art. 13-A-1-n))

De bijzonder onnauwkeurige formulering van deze beide categorieën vrijstellingen doet niet alleen de lezer verstoeld staan, maar leidt vooral ook tot toepassingsmoeilijkheden die gevolgen hebben voor de vaststelling van de grondslag voor de berekening van de eigen middelen van de Gemeenschappen.

Het schijnt paradoxaal gevallen van verplichte vrijstelling in te stellen waarvan de inhoud ter beoordeling van elke Lid-Staat wordt gelaten. Het lijkt echter geen twijfel dat de Raad bij de vaststelling van de tekst van deze bepalingen van oordeel was dat de Lid-Staten op het gebied van sport en cultuur slechts beperkte vrijstellingen dienden te verlenen, want anders zouden de adjectieven "sommige" en "bepaalde" ten onrechte zijn gebruikt. De Commissie acht het te meer noodzakelijk tot een werkelijke harmonisatie in deze sectoren te komen, omdat de Lid-Staten gedurende de overgangperiode de diensten die zouden moeten worden vrijgesteld, mogen blijven belasten : er ontstaat aldus een incoherente situatie omdat juist de draagwijdte van deze diensten niet is bepaald.

*

*

*

C. Moeilijkheden betreffende bepaalde vrijstellingen van artikel 13-B

In deze rubriek dienen drie categorieën moeilijkheden te worden gesignaleerd, waarvan de eerste betrekking heeft op gouden munten, de tweede op de diensten van bepaalde financiële instellingen die "betaalkaarten" uitgeven, en de derde op kans- en geldspelen.

a) Gouden munten

Volgens artikel 13-B-d-4 geldt de vrijstelling voor handelingen betreffende munten die wettig betaalmiddel zijn, zij het met uitzondering van munten die als verzamelobject worden beschouwd, d.w.z. met name gouden munten die normaliter niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of die een numismatische waarde hebben.

Deze zeer ruime definitie van munten die als verzamelobject worden beschouwd, moest kennelijk de mogelijkheid bieden belasting te heffen op gouden munten die geen duidelijke numismatische waarde hebben en waarvan de aankoop meer een soort belegging vormt. In dit verband dient te worden opgemerkt dat eveneens BTW wordt geheven op goud dat in de vorm van staven, baren, enz., wordt verkocht door een belastingplichtige (andere dan een centrale bank) in het kader van zijn economische activiteit.

Een interpretatieprobleem heeft zich voorgedaan bij de overgangsbepalingen : op grond van artikel 28, lid 3, sub b), van de richtlijn in combinatie met punt 26 van bijlage F mogen de Lid-Staten namelijk de "handelingen met betrekking tot goud, met uitzondering van goud bestemd voor industrieel gebruik" voorlopig blijven vrijstellen. Er rezen twee vragen : bij de eerste vraag ging het erom of het begrip "niet voor industrieel gebruik bestemd goud" ook betrekking kon hebben op goudstukken die normaliter niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt (zo niet, dan zou het stelsel van onmiddellijke belastingheffing van toepassing zijn); de tweede vraag betrof de criteria volgens welke, ingeval de eerste vraag positief zou worden beantwoord, een Lid-Staat die gebruik maakt van de mogelijkheid van artikel 28, de voorlopige vrijstellingsregeling zou kunnen handhaven.

Ten aanzien van de eerste vraag tekende zich in het Raadgevend Comité voor de BTW een tendens af voor toepassing van de facultatieve voorlopige vrijstellingsregeling voor gouden munten. In het Comité kon echter geen consensus worden bereikt over een uniforme toepassing van deze voorlopige vrijstelling (bijvoorbeeld door te bepalen dat een Lid-Staat die had besloten de vrij-

stelling voor goudstukken te handhaven, gouden munten zou moeten vrijstellen zodra deze op één van de markten van de Lid-Staten worden genoteerd).

De mening overheerste dat op grond van de richtlijn slechts gouden munten mogen worden vrijgesteld die reeds waren vrijgesteld op het tijdstip van de inwerkingtreding van de richtlijn, waardoor het ontbreken van een uniforme regeling gedurende de overgangperiode impliciet wordt bevestigd. Deze situatie heeft niet alleen tot gevolg dat ernstig gevaar ontstaat dat de mededinging wordt verstoord en de handelsstromen worden verlegd in een zo gevoelige en belangrijke sector als de goudmarkt, maar ook dat moeilijkheden worden veroorzaakt bij de vaststelling van de bijdragen van de Lid-Staten tot de eigen middelen van de Gemeenschappen.

De Commissie constateert evenwel dat de situatie geleidelijk wordt genormaliseerd, want alleen Frankrijk en Luxemburg hebben een vrijstelling op dit gebied gehandhaafd.

b) Betaalkaarten

Een interpretatieprobleem heeft zich voorgedaan met betrekking tot bepaalde kaarten, bekend onder de naam "Travel and Entertainment cards" die de houders ervan in staat stellen goederen en diensten te kopen zonder deze aankoop contant te moeten betalen. Deze kaarten worden tegen betaling van een vaste jaarlijkse bijdrage uitgegeven door financiële instellingen die aan de verkopers van de goederen en dienstverrichters de aan hen verschuldigde bedragen betalen (onder aftrek van een bedrag hetwelk de vergoeding voor de financiële instelling vormt), waarbij de houder van de kaart verplicht is na ontvangst van een overzicht van zijn rekening zijn schuld aan vorenbedoelde financiële instelling te betalen.

Deze vrij ingewikkelde situatie, die wordt gekenmerkt door enerzijds de betrekking tussen de uitgevende financiële instelling en de houder van de kaart en anderzijds de betrekking tussen die financiële instelling en de verkopers van goederen en dienstverrichters, wordt in de zesde richtlijn niet expliciet behandeld. De fiscale regeling ervan hangt dus af van een meer restrictieve dan wel extensievere interpretatie van de in deze richtlijn vastgestelde normen.

Het Comité voor de BTW, waaraan deze kwestie werd voorgelegd, was unaniem van oordeel dat de door de financiële instelling aan de houder van de kaart bewezen dienst een betalingsfaciliteit vormt en bijgevolg binnen het kader van de vrijstellingen van artikel 13-B, sub d), valt. Minder duidelijk was welke regeling moet worden toegepast op de verrekeningen tussen de instelling die de kaart heeft uitgegeven en de verkopers van goederen en de dienstverrichters. Sommige Lid-Staten zijn geneigd hierin een soort (belaste) reclame door de financiële instelling ten behoeve van de verkopers te zien, die bestaat in verkooppromotie en klantenwerving ten gunste van laatstgenoemden. De meeste Lid-Staten alsmede de Commissie zijn daarentegen van mening dat deze prestatie eveneens valt onder de vrijstellingen van artikel 13-B-d.

De Commissie heeft kunnen vaststellen dat zich in het Comité voor de BTW een ruime meerderheid aftekent ten gunste van dit laatste standpunt. Zij zal blijven streven naar opheffing van de ongelijkheden.

c) Kans- en geldspelen

Volgens artikel 13-B-f) verlenen de Lid-Staten vrijstelling voor "weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door elke Lid-Staat vastgestelde voorwaarden en beperkingen". De formulering van deze bepaling bekrachtigt slechts een feitelijke situatie, die hoofdzakelijk haar oorzaak vindt in de theoretische en praktische moeilijkheid de "omzet" te bepalen voor de activiteiten in kwestie, die zich over het algemeen beter lenen voor de toepassing van specifieke belastingen dan voor toepassing van de BTW. In de richtlijn staat echter on-dubbelzinnig dat de werkingssfeer van deze vrijstelling door elke Lid-Staat kan worden beperkt, zodat bepaalde verschillen binnen de Gemeenschap mogelijk blijven. Symptomatische verschillen bleken vooral te bestaan in de sector van de speelautomaten die alle door de spelers gedane inzetten aan de winnaars uitkeren. Sommige Lid-Staten leggen de nadruk op het kans- of geldspelaspect van deze automaten (hetgeen in principe vrijstelling van BTW impliceert), terwijl andere van mening zijn dat het ludieke karakter ervan niet

uitsluit dat ook manuele en psychische vaardigheid een min of meer belangrijke rol speelt, althans in voldoende mate om ervan uit te gaan dat het hier niet uitsluitend kans- of geldspelen betreft; deze Lid-Staten wijzen derhalve de toepassing van de vrijstelling af.

De Commissie heeft kunnen vaststellen dat zich in het Comité voor de BTW een ruime meerderheid aftekent ten gunste van dit laatste standpunt. zij zal blijven streven naar opheffing van de verschillen in deze bedrijfssector.

De procedure van artikel 169 van het Verdrag is ingeleid tegen een Lid-Staat die volgens de Commissie de vrijstelling extensief toepast op alle spelen met speelautomaten.

*

* * *

D. Moeilijkheden betreffende bepaalde vrijstellingen van de artikelen 14 en 15

a) Moeilijkheden betreffende een vrijstelling van artikel 14 : wederinvoer van goederen die buiten het land van oorsprong bewerkingen hebben ondergaan

Het betreft hier de bepaling van sub f) van artikel 14 betreffende de vrijstelling voor de wederinvoer van roerende zaken "wanneer deze zaken in een andere Lid-Staat een bewerking hebben ondergaan die is belast zonder dat ter zake recht op aftrek of teruggaaf is ontstaan".

Sommige Lid-Staten zijn van mening dat deze vrijstelling geen zin heeft omdat zij overbodig zou zijn naast de vrijstelling van sub e) van artikel 14 betreffende "de wederinvoer van goederen in de staat waarin zijn werden uitgevoerd... indien de betreffende goederen voor vrijstelling van invoerrechten in aanmerking komen of daarvoor in aanmerking zouden komen indien zij zouden zijn ingevoerd uit een derde land".

De Commissie vindt dat de respectieve tekst van sub e) en sub f) een dergelijke conclusie niet rechtvaardigt. Deze is namelijk in strijd met het nagestreefde doel, dat erin bestaat dubbele belasting in de Gemeenschap te voorkomen.

Het is waar dat het risico van dubbele belasting wordt ondervangen door de werking van artikel 15-3, op grond waarvan als "quasi-uitvoer" zijn vrijgesteld de "werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken die zijn verworven of ingevoerd ten einde deze werkzaamheden te ondergaan (...) en die (...) worden verzonden (...) door de dienstverrichter of door de niet in het binnenland gevestigde ontvanger".

Het risico van dubbele belasting blijft echter aanwezig voor goederen die tijdelijk zijn ingevoerd zonder dat de importeur op het tijdstip van invoer de bedoeling had de goederen de in artikel 15, lid 3, bedoelde werkzaamheden te laten ondergaan.

In een dergelijk geval moeten de werkzaamheden worden belast in het land waar zij worden verricht en moeten de goederen worden vrijgesteld bij wederinvoer in het land van herkomst. Deze vrijstelling wordt geregeld door artikel 14.1.f. voor de wederinvoer van goederen die bewerkingen hebben ondergaan welke definitief zijn belast in het land waar zij zijn verricht. In de praktijk is deze vrijstelling nuttig voor particulieren en

vrijgestelde belastingplichtigen en moet zij uiteindelijk worden gezien als een aan particulieren binnen de Gemeenschap verleende belastingvrijdom, die het drievoudige voordeel biedt dat dubbele belasting, niet-heffing van belasting en bepaalde belastingformaliteiten aan de binnengrenzen worden vermeden.

Wanneer de wederinvoer van de goederen daarentegen wordt verricht door een BTW-plichtige die recht heeft op aftrek of teruggaaf voor de werkzaamheden die de goederen hebben ondergaan, kan de vrijstelling in voorkomend geval slechts worden verleend op grond van artikel 14.1.e. Deze bepaling dekt in het algemeen elke wederinvoer van goederen in de staat waarin zij werden uitgevoerd en wel onder de voorwaarden die gelden voor de vrijstelling van invoerrechten. Deze thans bij Verordening (EEG) nr. 754/76 van de Raad (1) geregelde vrijstelling wordt slechts verleend voor bepaalde, limitatief opgesomde werkzaamheden (behandelingen welke nodig zijn om de goederen in goede staat te bewaren, herstellingen, revisies), indien deze werkzaamheden niet hebben geleid tot een stijging van de waarde die de goederen op het tijdstip van uitvoer hadden.

Voor de Commissie is het dus zonder meer duidelijk dat de twee bepalingen in kwestie (14.1.f. en 14.1.e.) elk hun eigen werkingssfeer hebben en dat dus niet kan worden aanvaard dat sommige Lid-Staten verklaren de ene bepaling toe te passen omdat hun wetgeving in overeenstemming is met de andere bepaling.

(1) PB nr. L89 van 2.4.1976, blz. 1

b) Moeilijkheden betreffende een vrijstelling van artikel 15 :
uitbreiding van de vrijstelling tot voor sloop bestemde
schepen

Op grond van artikel 14, lid 1, sub a), in combinatie met artikel 15, lid 4, sub a) en sub b), en lid 5, is het toegestaan vrijstelling te verlenen voor de levering en invoer van zeeschepen die voor de uitoefening van bepaalde activiteiten worden gebruikt. Vrijstelling wordt slechts verleend indien twee voorwaarden zijn vervuld :

- het moet gaan om zeeschepen;
- deze schepen moeten voor één van de met zoveel woorden in lid 4, sub a) en sub b), van artikel 15 vermelde activiteiten worden gebruikt.

Derhalve kan voor de levering of de invoer van een voor sloop bestemd schip geen vrijstelling op grond van artikel 15, lid 5, worden verleend indien de bepalingen van dit artikel restrictief worden geïnterpreteerd.

Opgemerkt zij dat daarentegen bij invoer uit een derde land alleen vrijstelling van invoerrechten kan worden verleend ingeval het schip bestemd is voor de sloop (89.04 van het GDT).

Deze vrijstelling van invoerrechten bij invoer van voor sloop bestemde schepen is gebaseerd op bepaalde economische overwegingen met betrekking tot de exploitatie van de scheepswerven. Deze overwegingen spelen een minder grote rol voor de BTW omdat het sloopbedrijf het hem in rekening gebrachte belastingbedrag kan aftrekken (men mag echter niet uit het oog verliezen dat de financieringskosten hun werkzaamheden minder rendabel zouden kunnen maken).

Op verzoek van een vertegenwoordiger van een Lid-Staat heeft het Comité voor de BTW een onderzoek ingesteld naar de verschillende aspecten van de fiscale regeling die in de Lid-Statens wordt toegepast bij aankoop of invoer van deze schepen. Men heeft toen vastgesteld dat de meeste Lid-Statens vrijstelling verlenen op grond van een ruime interpretatie van de bepalingen van artikel 15 of op grond van andere bepalingen van de richtlijn.

Het onderzoek heeft bovendien uitgewezen dat de wetgever bij de goedkeuring van de zesde richtlijn een vrijstelling voor ogen had staan, ook al is dit in de tekst duidelijk tot uiting gekomen. Daarom is het wenselijk elke dubbelzinnigheid weg te nemen en een uniforme toepassing van deze vrijstelling in alle Lid-Staten te verzekeren door een wijziging van artikel 15, lid 5.

*

* * *

E. Interpretatieproblemen betreffende de omvang van het recht op aftrek (artikel 17) en de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek (artikel 19)

Voor wat het bankwezen en de financiële sector betreft zijn een aantal problemen betreffende de regeling inzake de aftrek van de "voorbelasting" gerezen.

Aangezien het merendeel van de handelingen in deze sector onder de vrijstellingen van artikel 13-B-d valt, zijn de mogelijkheden tot aftrek van de "voorbelasting" uiteraard beperkt door de toepassing van het algemene beginsel volgens hetwelk de "voorbelasting" slechts aftrekbaar is voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor daadwerkelijk belaste handelingen (artikel 17, lid 2).

Men heeft echter kunnen vaststellen dat in verscheidene Lid-Staten bepaalde administratieve gebruiken zijn gegroeid die zijn gebaseerd op een interpretatie welke min of meer afwijkt zo niet van de letter, dan toch van de geest van de richtlijn en meer in het bijzonder van de bepalingen van artikel 19 betreffende de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek.

Deze gebruiken bestaan erin dat in de noemer van de breuk met behulp waarvan het pro rata voor de toepassing van de aftrek wordt bepaald, het begrip "omzet" is vervangen door het begrip "bruto winstmarge", hetgeen voor de betrokken ondernemingen leidt tot een verhoging van het recht op aftrek.

Tijdens de besprekingen in het Comité voor de BTW kwam deze kwestie aan de orde met betrekking tot kredietoperaties, valutaoperaties en effectentransacties. In het huidige stadium van de besprekingen kon nog geen overeenstemming worden bereikt, maar wel bestond er een vrijwel unanieme tendens om het begrip "bruto winstmarge" niet te gebruiken voor de interesten.

Het begrip "bruto winstmarge" vindt daarentegen een zekere bijval met betrekking tot effectentransacties en valutaoperaties. Ten aanzien van de effectentransacties sprak men zich er vrijwel unaniem voor uit uitsluitend de bruto winstmarge in aanmerking te nemen, zelfs wanneer de bank in eigen naam optreedt. Er bleek een meerderheid te zijn voor eenzelfde behandeling van de valutaoperaties.

Er tekent zich dus een begin van een algemene oplossing voor dit delicate probleem af, hetgeen de neutraliteit van de fiscale mededingingsvoorwaarden in het bankwezen ten goede zal komen.

DEEL III

PROBLEMEN WAARVAN DE OPLOSSING DOOR DE ZESDE RICHTLIJN
NAAR EEN LATER TIJDSTIP IS VERSCHOVEN

De zesde richtlijn vormde slechts een nieuwe etappe in het fiscale harmonisatieproces. Het was onvermijdelijk dat een aantal vraagstukken voorlopig niet werd behandeld. De Raad beperkte er zich toe de Commissie opdracht te geven de nodige voorstellen in te dienen, met of zonder vermelding van termijnen. Het is op basis van dit tijds criterium dat de Commissie de balans opmaakt van de werkzaamheden die reeds zijn of nog moeten worden verricht :

1. in het kader van de artikelen 14, 15 en 16 betreffende de vrijstellingen bij invoer, uitvoer en het internationale goederenverkeer;
2. in het kader van artikel 17, lid 4, betreffende de teruggaaf van de BTW aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen;
3. in het kader van artikel 17, lid 6, betreffende de uitsluiting van het recht op aftrek van de belasting welke drukt op bepaalde uitgaven;
4. in het kader van artikel 28, lid 5, betreffende het personenvervoer;
5. in het kader van artikel 32 betreffende de bijzondere regeling voor gebruikte goederen;
6. in het kader van de bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking.

*

* *

HOOFDSTUK I

1. Nog te harmoniseren toepassingsmodaliteiten voor de vrijstellingen bij invoer, uitvoer en het internationale goederenverkeer (artikelen 14, 15, en 16 van de zesde richtlijn)

Wat de in het internationale regime toegestane vrijstellingen betreft, heeft de Raad er zich in het kader van verscheidene artikelen van de zesde richtlijn (artikel 14, lid 2, artikel 15, leden 4 en 10, artikel 16, lid 3) toe verbonden op voorstel van de Commissie communautaire belastingregels vast te stellen waarbij de werkingssfeer en de wijze van toepassing van deze vrijstellingen worden omlijnd.

Deze bereidheid, welke de Raad niet heeft getoond voor de BTW-vrijstellingen in het binnenland, heeft verscheidene redenen :

- voor de invoer- en uitvoertransacties met derde landen bleek het nodig de communautaire douanewetgeving aan te vullen door voldoende nauwkeurige fiscale bepalingen die zoveel mogelijk bij de douanevoorschriften aansluiten. Het is uiteraard een administratief vereiste dat de diverse voorschriften welke op eenzelfde transactie op verschillende gebieden (douane, belastingen, maar ook landbouw, statistiek) van toepassing zijn op elkaar zijn afgestemd. Gezien echter de uiteenlopende behoeften, doelstellingen en structuren van al deze stelsels kon slechts tijdelijk, en dus niet als definitieve oplossing, van douanevoorschriften worden uitgegaan wanneer het gaat om de toepassing van de BTW. Het is deze gedragslijn welke in de zesde richtlijn werd aangehouden. Naast de douanewetgeving van de Gemeenschap moet dus een communautaire belastingwetgeving tot stand worden gebracht die somtijds minder precies is of van verwijzingen naar de douanewetgeving gebruik maakt, maar waarin rekening wordt gehouden met de eisen inzake de belastingharmonisatie;
- wat de voorschriften voor het intracommunautaire handelsverkeer betreft, moet bij de opstelling van communautaire regels een maximale vereenvoudiging van het reeds bestaande worden nastreefd, dat grotendeels dateert uit de periode vóór de gemeenschappelijke markt. De voorstellen die de Commissie de Raad zal voorleggen moeten dus zoveel mogelijk een maximale vereenvoudiging meebrengen van de voor fiscale doeleinden toepasselijke procedures en formaliteiten, en dus beantwoorden aan een van de doelstellingen van de belastingharmonisatie : de totstandbrenging van een echte binnenlandse markt.

A. Bij de Raad in behandeling zijnde voorstellen

Drie voorstellen zijn inmiddels bij de Raad ingediend. De eerste twee betreffen het handelsverkeer tussen derde landen en de Lid-Staten, het derde alleen het intracommunautaire handelsverkeer.

a) Het voorstel voor een richtlijn dat op 23 januari 1980 (1) door de Commissie bij de Raad werd ingediend, beoogt een communautaire regeling te treffen voor de fiscale vrijstellingen voor bevoorradingen van internationale vervoermiddelen (luchtvaartuigen, schepen, treinen). Het principe van deze vrijstelling komt reeds voor in de zesde richtlijn; doel van het voorstel is het toepassingsgebied en de wijze van toepassing nader vast te stellen. Bovendien heeft de voorgestelde regeling, om redenen van vereenvoudiging van de op een zelfde handeling toe te passen fiscale voorschriften en om tot een reële harmonisatie te komen, zowel op de BTW als op de accijnzen betrekking en sluit zij dicht aan bij de reeds jaren geleden bij de Raad ingediende, doch nog steeds niet goedgekeurde regeling voor de douanerechten (2).

b) Doel van het richtlijnvoorstel dat op 13 juni 1980 (3) (4) bij de Raad werd ingediend, is een nadere regeling te geven voor de werkingssfeer van artikel 14, lid 1, sub d), dat bepaalt dat "de definitieve invoer van goederen waarvoor een andere douanefreemaking geldt dan die bedoeld in het gemeenschappelijk douanetarief of die hiervoor in aanmerking zouden komen indien zij uit een derde land zouden zijn ingevoerd" door de Lid-Staten wordt vrijgesteld, waarbij deze echter de mogelijkheid hebben "de freemaking niet te verlenen, indien de concurrentievoordelen op de binnenlandse markt door het verlenen van de freemaking ernstig kunnen worden verstoord". De toepassingsfeer van dit voorstel is bijzonder ruim: het dekt uiteenlopende freemakingen zoals die welke worden verleend aan studenten voor persoonlijke bezittingen en studiebehoeften, aan ondernemingen voor hun uitrusting en voorraden ter gelegenheid van de overbrenging van hun bedrijf naar een andere Lid-Staat of aan filantropische instellingen voor invoer van bepaalde goederen.

(1) PB nr. C 31 van 8.2.1980, blz. 10

(2) PB nr. C 73 van 23.3.1978

(3) PB nr. C 171 van 11.7.1980, blz. 8

(4) De richtlijn werd op 28.3.1983 door de Raad aanvaard (PB nr. L 105 van 23.4.1983).

Dit zijn slechts enkele voorbeelden uit een regeling welke een vijftigtal artikelen omvat.

Zoals voor de bevoorravingsprodukten en om dezelfde administratieve redenen van praktische aard heeft de Commissie besloten de fiscale regeling en de regeling voor douanevrijstellingen als omschreven in haar voorstel van 14 maart 1979 zoveel mogelijk op elkaar af te stemmen. De doelstellingen en vraagstukken van de twee gebieden (douane en belastingen) zijn echter niet dezelfde en deze verschillen zullen uiteraard in de redactie van de beide regelingen zijn terug te vinden. Bepaalde douanevrijstellingen, bijvoorbeeld te verlenen wegens de geringe economische betekenis ervan, kunnen in de fiscale regeling worden opgenomen, maar andere zouden als zij ook werden overgenomen tot concurrentievervalsing kunnen leiden. Dit is het geval met produkten van educatieve, wetenschappelijke en culturele aard, waarvoor de Commissie de bepalingen van internationale overeenkomsten heeft overgenomen en douanevrijstellingen heeft voorgesteld. Anderzijds kan op fiscaal vlak een vrijstelling concurrentiedistorsies doen ontstaan ten nadele van de producenten in de Gemeenschap. Om dezelfde redenen is de Commissie van oordeel dat de belastingvrijstelling restrictiever moet zijn dan de douanevrijstelling wanneer het gaat om de invoer van goederen ten behoeve van liefdadige of filantropische instellingen ter verwezenlijking van algemene doelstellingen of ten bate van gehandicapten.

Overigens zal, terwijl een douanevrijstelling per definitie beperkt is tot de invoer uit derde landen, het fiscale besluit niet alleen op deze invoer betrekking hebben maar ook op de handelingen die in het intracommunautaire verkeer plaatsvinden. Wat deze laatste betreft streeft de Commissie naar vereenvoudiging van de controles aan de binnengrenzen door bepaalde fiscale vrijstellingen te verlenen (invoer van voorraden en uitrusting van ondernemingen die hun bedrijf naar een andere Lid-Staat overbrengen; invoer van studiebehoeftigheden door studenten; invoer van auto's na een ongeval in een andere Lid-Staat, enz.) of door de vrijstellingsvoorwaarden te versoepelen.

Zowel voor deze regeling als voor de douaneregeling wordt verwacht dat de Raad snelle vorderingen zal maken.

- c) Na talloze besprekingen met de belasting- en douanediens- ten van de Lid-Stat en heeft de Commissie een voorstel voor een verordening inzake tijdelijk gebruik ingediend (1). Doel is het vrije verkeer te verzekeren van goederen, verkregen onder de algemene belasting- voorwaarden van de interne markt van een Lid-Staat, welke tijde- lijk in een of meer andere Lid-Stat en worden gebruikt, door in de plaats van de huidige procedures een communautaire procedure te stellen waardoor de formaliteiten worden vergemakkelijkt en bij- gevolg het vrij verrichten van diensten binnen de Gemeenschap wordt bevorderd.

Momenteel brengt het verkeer van goederen die uit een Lid-Staat worden verzonden om tijdelijk in een of meer andere Lid-Stat en te worden gebruikt, mee :

- hetzij een opeenvolging van nationale formaliteiten (tijdelijke uitvoer - doorvoer - tijdelijke invoer - wederuitvoer - doorvoer - wederinvoer);
- hetzij het gebruik van de ATA-procedure welke is vastgesteld in de Douaneovereenkomst inzake de tijdelijke invoer van goederen, gesloten te Brussel in 1961 onder auspiciën van de Internationale Douaneraad .

Deze stand van zaken is de oorzaak van talloze klachten vanwege de gebruikers en heeft de bijzondere aandacht van het Europese Parlement getrokken.

Het voorgestelde regime bestaat uit twee regelingen : een normale en een vereenvoudigde regeling welke als volgt kunnen worden beschreven :

- de normale regeling is van toepassing op alle goederen die zich in het vrije verkeer bevinden als bedoeld in het EEG- en het EGKS-verdrag, en die onder de normale voorwaarden werden ver- kregen van de Lid-Staat van waaruit zij worden verzonden, zonder dat wegens hun uitvoer enigerlei vrijstelling van omzetbelasting of andere verbruiksbelastingen is verleend.

(1) PB nrC 227 van 8.9.1981 en nr.C 247 van 21.9.1982

Om het vervoer ervan in de Gemeenschap mogelijk te maken worden de goederen onder dekking van een communautair carnet van tijdelijk verkeer geplaatst, dat door de douaneautoriteiten van de Lid-Staat van vertrek kosteloos en zonder zekerheidsstelling wordt uitgereikt aan iedere persoon die een vaste vestiging in de Lid-Staat van vertrek heeft. Dit document begeleidt de goederen en stelt de Lid-Staat waar het tijdelijke gebruik plaatsvindt in staat toezicht uit te oefenen op de voorwaarden waaronder de goederen worden gebruikt.

Zuivering geschiedt door inlevering van het communautaire verkeerscarnet, onder gelijktijdige aanbieding van de goederen op een bevoegd douanekantoor van de Lid-Staat van vertrek.

- de vereenvoudigde regeling heeft tot doel het tijdelijke gebruik van bepaalde goederen binnen de Gemeenschap vrijwel zonder formaliteiten aan de binnengrenzen gedurende een periode van twaalf maanden mogelijk te maken. Zij zal van toepassing zijn voor goederen die op jaarbeurzen, tentoonstellingen of gelijkaardige manifestaties worden getoond of gebruikt, voor materiaal van pers, radio en televisie en voor het materiaal of outillage welke dienstverrichters die zich regelmatig naar andere Lid-Statens begeven, bij de uitoefening van hun beroep nodig hebben.

Zowel de Commissie als het Europese Parlement en het Sociaal en Economisch Comité achten een spoedige aanvaarding van het voorgestelde regime van bijzonder groot politiek belang. Dit regime leidt immers in praktisch opzicht tot belangrijke vereenvoudigingen voor onder meer ambachtslieden, kunstenaars, verslaggevers, journalisten en deelnemers aan jaarbeurzen, die bij de uitoefening van hun beroep in een andere Lid-Staat diensten verrichten. Door middel van dit nieuwe regime wil de Commissie een aantal vereenvoudigingen invoeren op een gebied alwaar blijkens talrijke klachten heel wat burgers van de Gemeenschap, zulks in het bijzonder in de grensstreken, door de thans voorgeschreven ingewikkelde formaliteiten en procedures in ernstige mate

worden gehinderd. De urgentie van een regeling van deze problemen werd eveneens door de Europese Raad tijdens de in december 1982 in Kopenhagen gehouden vergadering erkend en wel door dit speciale voorstel van de Commissie in het prioriteitenprogramma ter versterking van de Europese binnenmarkt op te nemen.

B. Nog uit te werken voorstellen

In het kader van de zesde richtlijn moet nog een aantal voorstellen worden uitgewerkt waaraan steeds dringender behoefte bestaat.

Daarbij zal rekening moeten worden gehouden met de douanewetgeving, die een gemeenschappelijk juridisch patrimonium vormt waarmee de internationale betrekkingen van ieder land van de Gemeenschap met derde landen worden geregeld. Door een uniforme toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde op handelingen i.v.m. het internationale goederenverkeer met derde landen kan de Gemeenschap zich ten overstaan van deze landen als een geharmoniseerd geheel, dat niet tot de toepassing van het GDT beperkt is, opstellen.

Bovendien zal door deze harmonisatie de economische interpenetratie van de Lid-Staten worden versterkt met behulp van voldoende soepele voorschriften voor de formaliteiten aan de binnengrenzen. Deze voorschriften moeten beantwoorden aan de vereisten met betrekking tot de heffing van de eigen middelen en het mogelijk maken concurrentievervalsingen te voorkomen, maar zij moeten ook de economische subjecten in de Gemeenschap de realiteit van de gemeenschappelijke markt doen inzien, want zij zullen niet meer verschillende fiscale voorschriften naar gelang van het land waarmee zij handelsbetrekkingen onderhouden, benoeven na te leven.

De nog uit te werken voorstellen betreffen drie groepen of categorieën van vrijstellingen :

1. Een regeling voor de tijdelijke invoer is voorgeschreven door artikel 14, lid 2, en artikel 16, lid 3.

Het is een vrij ingewikkeld stelsel, gelet op de verrichtingen die vanaf de invoer ten aanzien de onder dit stelsel vallende goederen kunnen plaatsvinden (leveringen, diensten) en de bepalingen uit de zesde richtlijn inzake belastbaar feit, verschuldigheid van de belasting en maatstaf van heffing wanneer de goederen van dit stelsel naar dat van het vrije verkeer overgaan.

Omdat het stelsel zo ingewikkeld is, hebben de diensten van de Commissie in het kader van hetzelfde ontwerp over verscheidene rechtsakten verdeelde voorschriften opgesteld, opdat ieder aspect zou zijn behandeld en de diverse problemen beter zouden zijn afgebakend. Zij heeft te dien einde bij de Raad voorstellen ingediend voor : een richtlijn betreffende de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen (personenauto's, pleziervaartuigen e.d.) (1) en een verordening betreffende het verkeer en het gebruik van goederen (zie A.c)), beide beperkt tot het intracommunautaire verkeer. Opgesteld moeten nog worden : voorschriften betreffende de tijdelijke invoer van bedrijfsvoertuigen (zowel uit de Lid-Staten als uit derde landen) en betreffende het verkeer en het gebruik van goederen uit derde landen.

2. Volgens artikel 16, lid 3, moeten de regelingen inzake de bijzondere vrijstellingen in verband met het internationale goederenverkeer worden geharmoniseerd, zodat zo spoedig mogelijk zowel de invoer als de levering van goederen en van diensten met betrekking tot de zich onder deze stelsels bevindende goederen worden geregeld. Het betreft de stelsels voor vrije zones, douane-entrepots, belastingentrepots en het actieve veredelingsverkeer. Gezien het economische belang van deze stelsels is fiscale harmonisatie niet alleen gewenst maar ook noodzakelijk om te voorkomen dat in een land fiscale voordelen worden toegestaan die veel groter zijn dan die waarvan dezelfde ondernemingen in de andere landen genieten.

(1) De richtlijn werd op 28.3.1983 door de Raad aanvaard (PB nr.L 105 van 23.4.1983).

De vrijstelling voor invoer en levering van goederen die bestemd zijn om al dan niet na verwerking door een belastingplichtige te worden uitgevoerd en voor diensten die met de gebruikelijke uitvoeractiviteit van deze belastingplichtige verband houden, verdient bijzonder onderzoek. Harmonisatie van de voorschriften terzake is des te noodzakelijker daar het toepassingsgebied ervan in iedere Lid-Staat verschillend is.

3. In artikel 14, lid 2, wordt voorgeschreven dat de voorschriften met betrekking tot een derde groep stelsels, namelijk die voor de wederinvoer van goederen (artikel 14, lid 1, sub e) en sub f)), moeten worden geharmoniseerd. Daarbij zal ondermeer een regeling moeten worden gevonden voor in het buitenland gerepareerde personenauto's en goederen welke worden teruggezonden omdat het contract niet is uitgevoerd. Bovendien moet worden voorkomen dat concurrentievervalsing optreedt (art. 14, lid 1, sub g)) en dat de BTW niet of tweemaal wordt geheven, hetgeen ondermeer het gevolg kan zijn van de mogelijkheid die de Lid-Staten werd gegeven om bepaalde werkzaamheden (art. 11, B, lid 5) als levering van goederen of diensten te beschouwen. De harmonisatie moet plaatsvinden met inachtneming van de vrijstelling van artikel 15, lid 3, welke diensten betreft bestaande in werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken die bestemd zijn om te worden uitgevoerd.

*

* *

HOOFDSTUK II

Teruggaaf van BTW aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (artikel 17, lid 4)

Volgens dit artikel moeten via een bijzondere richtlijn communautaire uitvoeringsbepalingen worden gegeven voor de teruggaaf van BTW aan ondernemingen die in een andere Lid-Staat zijn gevestigd dan die waarin de belaste goederen of diensten werden gefactureerd.

Het door de Commissie in januari 1978 ingediende voorstel werd door de Raad na gunstig advies van het Economisch en Sociaal Comité en het Europese Parlement op 6 december 1979 goedgekeurd (achtste richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de Lid-Staten inzake omzetbelasting) (1).

De Lid-Staten dienden hun wetgeving zodanig aan te passen dat de achtste richtlijn op 1 januari 1981 van toepassing zou zijn. Alleen de Italiaanse Republiek was niet in staat dit tijdstip in acht te nemen, maar bij Decreet nr. 793 van 30 december 1981 werd de richtlijn met terugwerkende kracht tot 1 januari 1981 ingevoerd.

De richtlijn is nog te kort van toepassing om een kritische beoordeling van de werking van het ingevoerde stelsel te kunnen geven.

Toch kan reeds worden vastgesteld dat er verschillen in interpretatie zijn van artikel 1 volgens hetwelk: "als een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige wordt beschouwd, de belastingplichtige (.....) die (.....) in het betrokken land noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht, (.....) en die (.....) geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het betrokken land te zijn gelegen (.....)". Deze moeilijkheden worden thans door het BTW-comité onderzocht.

Anderzijds moet worden opgemerkt dat de achtste richtlijn slechts betrekking heeft op "communautaire" belastingplichtigen en dus niet op belastingplichtigen die in derde landen zijn gevestigd. Voor laatstbedoelde belastingplichtigen laat de zesde richtlijn de Lid-Staten alle vrijheid, zelfs tot totale uitsluiting van teruggaaf.

(1)PB nr. L331 van 27.12.1979

Bij de bespreking van de achtste richtlijn gaf laatstgenoemde situatie aanleiding tot ernstige kritiek van de zijde van verscheidene communautaire instellingen, waarop de Commissie toezegde zo spoedig mogelijk bij de Raad een voorstel in te dienen inzake de teruggaaf van BTW aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen.

Deze materie is het voorwerp van het voorstel voor een dertiende richtlijn dat de Commissie onlangs heeft ingediend (1).

HOOFDSTUK III

Uitsluiting van het recht op aftrek van de BTW welke drukt op bepaalde uitgaven van de ondernemingen (artikel 17, lid 6)

De mogelijkheid bepaalde categorieën uitgaven van het recht op aftrek uit te sluiten werd reeds bij de vaststelling van de tweede richtlijn van 11 april 1967 erkend : in artikel 11, lid 4, is de formulering te vinden van een facultatieve uitsluiting van goederen en diensten "waarvan verwacht kan worden dat zij uitsluitend of gedeeltelijk worden gebruikt voor de privébehoeften van de belastingplichtige of van zijn personeel".

Hoewel de tweede richtlijn door de zesde kwam te vervallen, blijven de redenen voor uitsluiting dezelfde; in artikel 17, lid 6, van de zesde richtlijn is bepaald dat de Raad op voorstel van de Commissie zal bepalen "voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben (.....) zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten".

In deze context moet het voorstel voor een twaalfde richtlijn dat de Commissie onlangs bij de Raad heeft ingediend (2) worden geplaatst; doel van het voorstel is de ongelijkheden die momenteel in de Lid-Staten zijn waar te nemen, op te heffen door van het recht op aftrek van de voorbelasting uit te sluiten bepaalde categorieën uitgaven die niet noodzakelijk rechtstreeks verband houden met de activiteit van de onderneming of die door hun aard niet geacht kunnen worden uitsluitend ten behoeve van de onderneming te zijn aangegaan : uitgaven voor personenauto's, reiskosten, uitgaven voor ontvangsten, luxe-uitgaven, enz.

(1) PB nr. C 223 van 27.8.1982

(2) PB nr. C 37 van 10.2.1983

HOOFDSTUK IV

Regeling voor het personenvervoer (artikel 28, lid 5)

In lid 5 van artikel 28 (overgangsbepalingen) is bepaald dat het personenvervoer in de uiteindelijke regeling in het land van vertrek zal worden belast voor de binnen de Gemeenschap afgelegde afstand, volgens door de Raad op voorstel van de Commissie vast te stellen nadere bepalingen.

Gedurende de overgangsperiode kunnen de Lid-Staten de vrijstellingen die voor de aanvaarding van de zesde richtlijn in hun land golden, blijven toepassen (artikel 28, lid 3, sub b), en bijlage F, punt 17).

Alle Lid-Staten hebben van deze overgangsbepalingen ruim gebruik gemaakt voor het internationale lucht- en zeevervoer en de meeste ook voor het internationale vervoer over land; enkele Lid-Staten maken er ook gebruik van voor het binnenlandse vervoer.

Paradoxaal genoeg bevinden de Lid-Staten die van oordeel zijn dat zij het internationale vervoer moeten belasten voor de op hun grondgebied afgelegde afstand (overeenkomstig het beginsel van artikel 9, lid 2, sub b), van de zesde richtlijn) zich in moeilijkheden wegens de belemmeringen die aldus bij het passeren van hun grenzen ontstaan.

De Commissie zal te zijner tijd een voorstel indienen om de overgang naar de definitieve regeling voor het personenvervoer mogelijk te maken.

*
* *

HOOFDSTUK V

Bijzondere regeling voor gebruikte goederen

Met het voorstel voor een zevende richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting dat zij in januari 1978 bij de Raad heeft ingediend, heeft de Commissie wat haar betreft de in artikel 32 van de zesde richtlijn gegeven opdracht vervuld.

In het voorstel voor de zesde richtlijn was gedacht aan een bijzondere BTW-regeling voor gebruikte goederen, kunstwerken, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen, waarbij belastingplichtigen die goederen uit het stadium van het eindverbruik kopen om deze weer te verkopen, recht op aftrek hebben van een bedrag dat geacht werd overeen te stemmen met de voorbelasting. De Raad is echter niet tot een besluit ter zake kunnen komen wegens het ingewikkelde karakter van de op te lossen problemen.

Het nieuwe richtlijnvoorstel voorziet voor bepaalde gebruikte goederen en kunst- en verzamelingsvoorwerpen in een correctie van de belastbare grondslag, bestaande uit hetzij een vast percentage van de verkoopprijs, hetzij uit het verschil tussen de verkoop- en de aankoopprijs; voor andere gebruikte goederen, zoals voer- en vaartuigen, zal de bijzondere aftrekregeling die reeds in het voorstel voor de zesde richtlijn was opgenomen, worden toegepast.

Ondanks grondig onderzoek tijdens tal van vergaderingen en alle pogingen om de uiteenlopende standpunten van de Lid-Staten met elkaar te verzoenen, is nog geen akkoord bereikt over de twee hoofdelementen van het richtlijnvoorstel, te weten :

- het toepassingsgebied;
- de praktische toepassingsvoorwaarden.

Het eerste vraagstuk dat moet worden opgelost betreft immers de goederen waarvoor een bijzondere regeling moet worden getroffen ten einde dubbele belasting te voorkomen en de concurrentiedistorsies te elimineren die zich kunnen voordoen tussen de verkoop van nieuwe en van gebruikte goederen of tussen verkoop binnen een handelskringloop en daarbuiten. De Lid-Staten nemen zeer verschillende standpunten in; sommige kunnen het toepassingsgebied dat door de Commissie is voorgesteld aanvaarden, andere verlangen slechts een bijzondere regeling voor bepaalde categorieën goederen, waarbij sommige dan nog andere categorieën beogen.

Wat nu de praktische toepassingsvoorwaarden betreft, sommige Lid-Staten verkiezen voor alle goederen die onder een bijzondere regeling vallen het gebruik van de aftrekmethoden "belasting van belasting" of "grondslag van grondslag", omdat deze billijker zijn voor de belastingplichtige. Andere willen uitsluitend de forfaitaire regeling toepassen, omdat deze meer zekerheid biedt wat de belastingontvangsten betreft en hen niet voor dezelfde controlemoeilijkheden stelt. Nog andere denken aan verschillende systemen naargelang van de aard van de goederen.

De gevolgen van het gebrek aan overeenstemming over het voorstel voor een zevende richtlijn zijn ernstig, zowel op juridisch vlak als op dat van de belastingharmonisatie. Volgens artikel 32, tweede alinea, mogen de Lid-Staten immers geen nieuwe bijzondere regelingen invoeren of wijzigingen in de bestaande bijzondere regelingen aanbrengen om de gevolgen van dubbele belasting of een verstoring van de concurrentie op de binnenlandse markt te verhelpen. Bovendien kunnen alleen door een communautaire regeling verleggingen van het handelsverkeer binnen de Gemeenschap worden voorkomen, terwijl door een gelijke toepassing van de BTW op de belastbare handelingen een voor alle Lid-Staten billijkere vaststelling van de heffingsgrondslag voor de eigen middelen wordt bewerkstelligd.

De Commissie dringt er bij de Raad op aan dat spoedig een besluit wordt genomen over dit reeds meer dan vier jaar oude voorstel, dat zij heeft gewijzigd in het licht van de opmerkingen van het Europese Parlement.

HOOFDSTUK VI

Bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking

In de zesde richtlijn komt belastingontduiking en -ontwijking slechts ter sprake om de bijzondere maatregelen die de Lid-Staten op nationaal vlak hebben getroffen, te rechtvaardigen : het gaat hierbij hetzij om maatregelen die door de richtlijn bewust buiten het harmonisatieproces werden gelaten, hetzij om maatregelen die daar wel betrekking op hebben maar van de een of andere bepaling van de richtlijn afwijken.

Onder de eerste categorie vallen de maatregelen betreffende de toepassingsvoorwaarden van de vrijstellingen van de artikelen 13, 14 en 15, alsmede de in het kader van artikel 22, lid 8, getroffen

maatregelen betreffende de verplichtingen van de belastingplichtigen. Onder de tweede categorie vallen de op grond van artikel 27 getroffen vereenvoudigingsmaatregelen.

Hieruit kan slechts één conclusie worden getrokken, namelijk dat de bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking in de eerste plaats tot de taak van de nationale autoriteiten wordt gerekend. Dit betekent evenwel dat de communautaire instellingen geen belangstelling zouden hebben ^{niet} voor een vraagstuk dat door de budgettaire en economische moeilijkheden bijzonder actueel is geworden. Artikel 35 van de zesde richtlijn biedt de Gemeenschap trouwens alle ruimte op dit gebied, want het bepaalt dat steeds passende richtlijnen ter aanvulling van het gemeenschappelijk BTW-stelsel kunnen worden getroffen. Een eerste etappe in de bestrijding van de belastingontduiking en -ontwijking heeft de Gemeenschap reeds afgelegd met het gemeenschappelijke kader dat zij heeft geschapen voor de wederzijdse bijstand van de belastingdiensten van de Lid-Staten : met Richtlijn 79/1070/EEG (1) heeft de Raad wederzijdse bijstand door uitwisseling van gegevens voor de correcte vaststelling van de BTW ingesteld en met Richtlijn 79/1071/EEG (2) wederzijdse bijstand bij de invordering van deze belasting. Deze twee richtlijnen zijn van kracht geworden op 1 januari 1981.

De stand wat de toepassing van deze richtlijnen door de Lid-Staten betreft is als volgt :

Wederzijdse bijstand door uitwisseling van gegevens (Richtlijn 79/1070/EEG)

België : wet van 8.8.1980, artikel 36, Staatsblad van 15.8.1980

Denemarken : instructie nr. 6 van 2 januari 1981

Bondsrepubliek Duitsland : inbreukprocedure ingesteld

Frankrijk : wet nr. 81/1179 van 31 december 1981, art. 11 J.O. 1.1.1982)

Ierland : ministerieel besluit, S.I. nr. 407 van 1980

Italië : decreet nr. 506 van 5 juni 1982 (G.U. 215 van 6.8.1982)

Luxemburg : wet van 4 juni 1981, wetgeving A nr. 36 van 11 juni 1981, blz. 855

(1) PB nr. L 331 van 27.12.1979, blz. 8
(2) PB nr. L 331 van 27.12.1979, blz. 10.

Nederland : nieuwe maatregelen dienden niet te worden getroffen omdat de bestaande Nederlandse wetgeving de uitwisseling van gegevens reeds mogelijk maakte

Verenigd Koninkrijk : afdeling 17(2) van de Finance Act 1980.

Wederzijdse bijstand bij de invordering (Richtlijn 79/1071/EEG)

België : wet van 8 augustus 1980, artikelen 76 en 77, Staatsblad van 15.8.1980

Denemarken : wet nr. 589 van 19.12.1980

Bondsrepubliek Duitsland : wet van 7.8.1981 (BbBL I, blz. 807)

Frankrijk : wet nr. 81-1179 van 31 december 1981, artikel 11 (J.O. van 1.1.1982)

Ierland : ministeriële besluiten, S.I. nr. 406 van 1980

Italië : inbreukprocedure ingesteld

Luxemburg : wet van 4 juni 1981, wetgeving A nr. 36 van 11 juni 1981, blz. 856

Nederland : wet van 4.6.1981, Staatsblad nr. 334

Verenigd Koninkrijk : afdeling 17 (1) van de Finance Act 1980.

Het is momenteel nog te vroeg om de resultaten van deze twee richtlijnen te beoordelen, maar de Commissie zal in de loop van 1983 in samenwerking met de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten een eerste balans opmaken. Zij merkt in dit verband op dat de bevoegde werkgroep reeds de mogelijkheden heeft onderzocht om voor bepaalde handelingen een automatische uitwisseling van gegevens in te stellen. De diensten van de Commissie zijn voornemens dit onderzoek voort te zetten.

*

* *

CONCLUSIE

Door middel van dit verslag wilde de Commissie de aandacht vestigen op de bijzondere betekenis van hetgeen zij beschouwt als een eerste balans over de toepassing van het gemeenschappelijk BTW-stelsel sedert de aanvaarding van de zesde richtlijn.

Daar iedere balans uit een actief- en een passiefzijde bestaat en in het verslag de aandacht vooral ging naar de moeilijkheden die bij de tenuitvoerlegging van de richtlijn zijn gerezen, zou men op het eerste gezicht een negatief oordeel kunnen uitbrengen. Dat zou echter arbitrair en onjuist zijn, want de moeilijkheden waarop men gestuit is, zijn niet meer dan onvolmaaktheden, welke aan het daglicht zijn getreden bij het onderzoek van een samenhangend geheel waarvan de werking bevredigend is.

Bovendien blijkt uit heel het verslag dat deze onvolmaaktheden vaak verband houden met afwijkingen die in de richtlijn uitdrukkelijk werden gehandhaafd (zoals de bevoegdheden, keuzemogelijkheden en afwijkingen die in deel I werden onderzocht) of met problemen waarvan de oplossing naar een latere datum werd verschoven (zie deel III).

Er is dus geen sprake van slechte werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel wanneer het gaat om moeilijkheden die juist aan een gebrek aan harmonisatie zijn te wijten. De in deel II onderzochte verschillen in interpretatie kunnen, zoals reeds werd geconstateerd, over het algemeen worden overwonnen; vaak gaat het trouwens slechts om een min of meer onzorgvuldig woordgebruik met de bedoeling in bijzondere gevallen een zekere mate van "niet-harmonisatie" in stand te houden. Telkens wanneer dat mogelijk was heeft de Commissie een praktische oplossing gegeven om de moeilijkheid te verhelpen.

De geleidelijke opheffing van de verschillen - zowel "a priori", waarbij het om een welbewuste keuze gaat, als "a posteriori", waarbij de regeling van de Gemeenschap anders wordt geïnterpreteerd - vormt in de eerste plaats een noodzakelijke voorwaarde voor de verbetering van de heffing van de eigen middelen uit de BTW.

De Commissie moge eraan herinneren dat wegens het kwantitatieve en somtijds kwalitatieve belang van de tijdelijke afwijkingen die in het kader van artikel 28 van de zesde richtlijn werden gehandhaafd, een ingewikkeld geheel van nu eens positieve dan weer negatieve correcties diende te worden ingevoerd, hetgeen voor de Lid-Staten en de Commissie een aanzienlijke verzwaring van het administratieve beheer van de eigen middelen betekent.

De verschillen in interpretatie, die in beginsel geen aanleiding kunnen geven tot compensatie, zijn zonder meer strijdig met het beginsel van billijkheid dat de grondslag vormt van het stelsel van de eigen middelen van de Gemeenschappen.

Tussen de tijdelijke afwijkingen en de interpretatieverschillen bevindt zich het onduidelijke gebied van bevoegdheden en keuzemogelijkheden, waarvan de budgettaire weerslag moeilijk is te meten omdat het varieert in de tijd.

Wegens de budgettaire functie die het gemeenschappelijke BTW-stelsel heeft, is het derhalve absoluut noodzakelijk dat de inspanningen tot harmonisatie van de in dit verslag onderzochte punten worden voortgezet.

Naast het budgettaire aspect mag evenwel niet uit het oog worden verloren dat een verdergaande harmonisatie van de BTW ook een noodzakelijke voorwaarde is voor de totstandkoming binnen de Gemeenschap van een echte binnenlandse markt. Het waarborgen van het vrije verkeer van personen en goederen binnen de Gemeenschap hangt in beslissende mate af van de voortgang van het harmonisatieproces van de BTW.

In dit verband wil de Commissie de aandacht vestigen op drie soorten maatregelen die naar haar mening wegens de gunstige weerklank die zij bij de publieke opinie zullen vinden, van bijzonder politiek belang lijken te zijn. Het betreft :

- de vereenvoudiging van de formaliteiten aan de grenzen;
- de verruiming van de vrijstellingen voor reizigers bij invoer;
- de afschaffing van de dubbele belasting op door particulieren ingevoerde gebruikte goederen.

Voor wat de eerste groep maatregelen betreft heeft de Commissie het voorstel voor een veertiende BTW-richtlijn inzake de verlegging van de door belastingplichtigen bij invoer verschuldigde BTW ingediend (1).

(1) PB nr. C 201 van 5.8.1982, blz. 5

Volgens de zesde richtlijn zijn zowel de invoer van goederen als de leveringen van goederen in het binnenland aan de BTW onderworpen. Bij invoer is de belasting in beginsel verschuldigd zodra het goed het land binnenkomt, doch de Lid-Staten mogen ingevolge artikel 23 van die richtlijn de betaling naar een latere fase verleggen, nl. naar het tijdstip waarop de periodieke aangifte moet worden ingediend. Door vier Lid-Staten wordt momenteel, zij het op verschillende wijze, van deze bevoegdheid gebruik gemaakt. Een dergelijke situatie leidt van Lid-Staat tot Lid-Staat tot verschillen in behandeling van de belaste handelingen, hetgeen strijdig is met een harmonieuze ontwikkeling van het intracommunautaire handelsverkeer. Het Commissievoorstel voorziet in een verplichte communautaire regeling, inhoudende een verlegging van de betaling van de bij invoer van goederen uit een andere Lid-Staat verschuldigde BTW tot het tijdstip waarop de belastingplichtige zijn periodieke aangifte moet indienen, op welk tijdstip deze belasting kan worden afgetrokken van de door deze belastingplichtige over het totaal van diens verrichte handelingen verschuldigde belasting.

Dit voorstel vormt een belangrijk onderdeel van de door de Commissie in het kader van de versterking van de binnenmarkt ontplooidde activiteiten, ten einde de belemmeringen voor het intracommunautaire handelsverkeer uit te weg te ruimen (1).

Voor de tweede groep maatregelen heeft de Commissie eveneens de nodige voorstellen ingediend (2).

Aangaande de derde groep maatregelen moge de Commissie verwijzen naar het belangrijke arrest van het Hof van Justitie, op 5 mei 1982 gewezen in de zaak 15/81 (G. Schul). Volgens dit arrest is het de Lid-Staten :

"ingevolge artikel 95 van het Verdrag verboden de invoer van produkten uit een andere Lid-Staat die door een particulier zijn geleverd aan BTW te onderwerpen, wanneer deze belasting niet wordt geheven terzake van levering door een particulier van gelijksoortige produkten binnen de Lid-Staat van invoer, voor zover geen rekening wordt gehouden met het restant van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het produkt is begrepen".

(1) Mededeling van de Commissie aan de Raad over de versterking van de binnenmarkt (doc. COM(82)399def.)

(2) PB nr. C 114 van 28.4.1983

Dit arrest is onmiddellijk van praktische betekenis. Enerzijds is dit het geval voor de burger die een gebruikt goed vanuit de ene in een andere Lid-Staat wenst in te voeren en die zich thans kan beroepen op het verbod tot dubbele belasting. Anderzijds dienen de belastingdiensten van de Lid-Staten overeenkomstig de rechtspraak van het Hof rekening te houden met de in een andere Lid-Staat over de gebruikte goederen betaalde BTW. Gelet op het vorenstaande bestudeert de Commissie momenteel de vraag of het nodig is een voorstel in te dienen om een praktische, communautair geregelde toepassing van de door het Hof gestelde principes mogelijk te maken.

Meer algemeen ten slotte zal de Commissie maatregelen nemen of voorbereiden die haar noodzakelijk voorkomen om de doorzichtigheid en fiscale neutraliteit zonder verstoring van de concurrentie te verbeteren; deze maatregelen kunnen schematisch als volgt worden voorgesteld :

- uniforme interpretatie van de zesde richtlijn;
- geleidelijke opheffing van de "keuzemogelijkheden" en "bevoegdheden";
- afschaffing van de tijdelijke afwijkingen;
- opvulling van de leemten in de richtlijn.

Daartoe zal de Commissie de steun van alle communautaire instellingen nodig hebben.

BIJLAGE I

Kennisgevingen op grond van artikel 27, lid 5,
van de zesde richtlijn

BIJLAGE I

KENNISGEVINGEN OP GROND VAN ARTIKEL 27, LID 5, VAN DE ZESDE RICHTLIJN

Lid-Staat	Datum van de kennisgeving	Betrokken bepaling van de zesde richtlijn	Object van de maatregel
Duitsland	27.12.1977	Artikel 9, lid 2, sub b)	Gelijkstelling van in het binnenland afgelegde korte vervoersafstanden met internationaal vervoer en vice versa
	27.12.1977	Artikel 10, lid 2	Opschorting van de belasting voor termijntransacties op de termijnmarkt in Londen
	27.12.1977	Artikel 28, lid 2 (nul-tarief)	Opschorting van de belasting voor bepaalde diensten welke door de Duitse Spoorwegen in grensstations aan de spoorwegen van de aangrenzende landen worden verleend (bijvoorbeeld het beschikbaar stellen van personeel of lokalen)
	27.12.1977	Artikel 10, lid 2	Opschorting van de belasting voor bepaalde leveringen na invoer (bijvoorbeeld voor ingevoerd fruit)
	27.12.1977	Artikel 11-C, lid 2	Omrekening van bedragen in vreemde valuta in DM tegen de gemiddelde koers van de maand of tegen de dagkoers bij afwijking van de algemene regel van omrekening aan de hand van de laatst vastgestelde wisselkoers
		Artikel 17	Forfaitaire aftrekbaarheid van de belasting op reiskosten
		Artikel 10, lid 2	Bijzondere regeling volgens de Frans-Duitse overeenkomst inzake de verbetering van de infrastructuur van de Rijn
		Artikel 10, lid 2	Soortgelijke andere internationale overeenkomsten

BIJLAGE

KENNISGEVINGEN OP GROND VAN ARTIKEL 27, LID 5, VAN DE ZESDE RICHTLIJN

Lid-Staat	Datum van de kennisgeving	Betrokken bepaling van de zesde richtlijn	Object van de maatregel
Duitsland (vervolg)	27.12.1977	Artikel 16, lid 1	Niet-belasten van bepaalde handelingen ten behoeve van in een vrijhaven gevestigde ondernemers die geen recht op aftrek hebben
		Artikel 11-A, lid 1 a)	Forfaitaire bepaling van de maatstaf van heffing voor buitenlandse vervoerders van personen
België	23.12.1977	Artikel 21, lid 1 en artikel 22, lid 3 a)	Uitreiking van de factuur en voldoening van de belasting door de afnemer in plaats van door de leverancier
		Artikel 10, lid 2 en artikel 11-A, lid 1 a)	Voldoening van de belasting in een voorgaande fase a) heffing van BTW op tabaksfabrikaten b) verkopen "van deur tot deur"
		Artikel 22, lid 4, en artikel 21, lid 1 a)	Voldoening van de belasting op een andere bijzondere wijze a) verkoop van toegangsbiljetten b) regeling-agentschappen voor weddenschappen op paardenwedrennen c) voldoening van de belasting door middel van fiscale zegels (wisselagenten, kunstschilders, enz.)
		Artikel 11-A, lid 1 a)	Betaling van de belasting op forfaitaire basis a) buitenlandse vervoerders van personen b) commissieloon uitbetaald door organisators van sportpronostieken
		Artikel 21	Regeling waarbij de voor een bepaalde handeling verschuldigde BTW wordt voldaan naar aanleiding van een andere belaste handeling en dan op een forfaitaire wijze kan worden berekend
		Artikel 4, lid 1, en artikel 10, lid 2	Regelingen waarbij de in de in aanmerking komende fase normaal verschuldigde BTW niet wordt betaald a) personen die drukwerken van deur tot deur bezorgen, dagbladcorrespondenten b) recuperatiestoffen (niet aan de belasting onderworpen)

BIJLAGE I

KENNISGEVINGEN OP GROND VAN ARTIKEL 27, LID 5, VAN DE ZESDE RICHTLIJN

Lid-Staat	Datum van de kennisgeving	Betrokken bepaling van de zesde richtlijn	Object van de maatregel
België (vervolg)	23.12.1977	Artikel 10, lid 2	c) compensatie van bloemenorders
		Artikel 10, lid 3	d) vennootschappen die auteurs en componisten vertegenwoordigen - voldoening van de belasting door deze vennootschappen, voorgaande fase (auteur of componist-vennootschap) niet aan de belasting onderworpen
		Artikel 10, lid 2	e) zeevisserij : niet-belasten van de invoer van vis die rechtstreeks van het vissersvaartuig naar de vismijn wordt gebracht
		- " -	f) parels en edelstenen : vrijstelling van de leveringen aan personen die handelaar zijn in deze goederen met behoud van het recht op aftrek
		- " -	g) bijzondere regeling voor "kettingverkopen" van petroleumprodukten en scheikundige produkten
		- " -	h) uitzendkrachten : vrijstelling van hun prestaties op bepaalde voorwaarden
		Artikel 10, lid 2, of artikel 28, lid 2	i) opschorting van de heffing voor de levering en de invoer van binnenschepen en de diensten die erop betrekking hebben alsmede voor het commissieloon van reisbureaus in verband met de verkoop van internationale spoorwegbiljetten
		Artikel 11-A, lid 1 a)	Minimummaatstaf van heffing : a) nieuwe en tweedehandse personenauto's en directiewagens; bijzondere regeling voor onderdelen b) gebouwen en werk in onroerende staat
		Artikel 11-A, lid 1 a)	Geen herziening van de maatstaf van heffing wanneer het recht op korting voor contante betaling verloren gaat

BIJLAGE I

KENNISGEVINGEN OP GROND VAN ARTIKEL 27, LID 5, VAN DE ZESDE RICHTLIJN

Lid-Staat	Datum van de kennisgeving	Betrokken bepaling van de zesde richtlijn	Object van de maatregel
België (vervolg)	23.12.1977	Artikel 11-C, lid 3, eerste streepje	Geen herziening van de maatstaf van heffing wanneer verpakkingsmiddelen niet worden teruggezonden
		Artikel 11-B	Binnen bepaalde grenzen ontheffing van regularisatie wanneer de bij invoer geheven belasting te laag bleek te zijn
Denemarken	21.12.1977		Vrijstelling van de werkzaamheden van bepaalde categorieën ondernemingen
		Artikel 2	a) Vrijstelling van tandtechnische laboratoria, tandartsen en tandtechnici voor de verkoop van prothesen, enz.
		Artikel 2	b) Vrijstelling van de verkoop van bepaalde goederen door verzekeringsmaatschappijen en door banken en spaarbanken
		Artikelen 2 en 11	c) Vrijstelling van de verkoop van postzegels zonder toeslag, ongeacht de hoedanigheid van partijen bij de overeenkomst
		Artikel 2	d) Vrijstelling van de distributie van interne en vakbladen door verenigingen
		Artikel 2	e) Vrijstelling van de leveringen van catalogussen en fotokopieën door bibliotheken, musea, enz.
		Artikel 2	f) Vrijstelling van de verkoop van rekeningboekjes... indien de prijs van de desbetreffende artikelen niet hoger is dan de aankoopprijs
Artikel 2	g) Vrijstelling van de levering van voedingsmiddelen en dranken door cateringbedrijven, kantines, e.d.		

BIJLAGE IKENNISGEVINGEN OP GROND VAN ARTIKEL 27, LID 5, VAN DE ZESDE RICHTLIJN

Lid-Staat	Datum van de kennisgeving	Betrokken bepaling van de zesde richtlijn	Object van de maatregel
Denemarken (vervolg)	21.12.1977	Artikel 2 Artikel 5, lid 6, en art. 6, lid 2 Artikel 2, artikel 15, sub 4 a) en b) en sub 5, alsmede bijlage F, sub 18 Artikel 2, artikel 15, sub 6, en bijlage F, sub 23 Artikel 22, lid 3 a)	h) Vrijstelling van leveringen en dienstverrichtingen door blinden Vaststelling van forfaitaire bedragen voor de uit hoofde van eigen verbruik verschuldigde belasting Vrijstelling van de levering en de verhuur van vaartuigen, met uitzondering van pleziervaartuigen, van meer dan 5 ton. Zelfde vrijstelling voor reparatie en uitrusting en voor invoer, ongeacht de bestemming van de vaartuigen, in het nationale of internationale verkeer Zelfde vrijstelling voor luchtvaartuigen (geen kennisgeving) Facturering en aftrek bij uitwisseling van leveringen van goederen of diensten tussen belastingplichtigen
Frankrijk	23.12.1977	Artikel 2 Artikel 10 Artikel 11-B, sub 1 en 2	Regeling voor aardolieprodukten en daarmee gelijkgestelde produkten a) handelingen met betrekking tot deze produkten vóór hun aangifte tot verbruik op de binnenlandse markt uitgevoerd met opschorting van de BTW b) belastbaar feit gevormd door de aangifte tot verbruik op de binnenlandse markt bij het verlaten van de raffinaderijen en opslagplaatsen c) bij de aangifte tot verbruik toegepaste maatstaf van heffing forfaitair bepaald

BIJLAGE I

KENNISGEVINGEN OP GROND VAN ARTIKEL 27, LID 5, VAN DE ZESDE RICHTLIJN

Lid-Staat	Datum van de kennisgeving	Betrokken bepaling van de zesde richtlijn	Object van de maatregel
Frankrijk (vervolg)	23.12.1977	Artikel 2 Artikel 2 Artikel 11 Artikelen 2 en 21 Artikel 11 Artikel 11	Regeling betreffende investeringsgoederen van ondernemingen die werkzaamheden in verband met de exploitatie van het continentaal plat verrichten - Verwerving van hun installaties, met opschorting van de belastingheffing Regeling betreffende de invoer en de wederverkoop in ongewijzigde staat van geruwde schapevachten, vlieswol en ruwe plantaardige vezels - opschorting van de BTW Forfaitaire bepaling van maximale maatstaven van heffing voor de invoer en de levering van paarden van grote waarde Het belasten van de aankopen bij niet-belastingplichtigen van aan indirecte rechten onderworpen dranken, verduurzaamde voedingsmiddelen, kostbare parels, enz. Het belasten over het totale bedrag van transacties welke worden verricht door personen die bij de levering van produkten door niet-belastingplichtigen bemiddelen Mogelijkheid om bij de levering van onroerende goederen de reële handelswaarde aan te houden in plaats van de tussen partijen overeengekomen prijs
Ierland	6. 3.1979	Artikel 22,lid 2 Artikel 17,lid 3	Vereenvoudiging van de voorschriften voor kleinhandelaars Teruggaaf van de belasting aan buitenlandse belastingplichtigen

BIJLAGE I

KENNISGEVINGEN OP GROND VAN ARTIKEL 27, LID 5, VAN DE ZESDE RICHTLIJN

Lid-Staat	Datum van de kennisgeving	Betrokken bepaling van de zesde richtlijn	Object van de maatregel
Ierland (vervolg)	6. 3.1979	Artikel 25, lid 5 Artikel 28, lid 2 Artikel 4, lid 1 Artikel 12, lid 4, artikel 2 van de eerste BTW-richtlijn Artikel 5 Artikel 6 Artikel 12	Teruggaaf aan niet-ingeschreven landbouwers van de BTW op bepaalde gebouwen en op het droogleggen of ontginnen van gronden Toepassing van het nultarief op meststoffen, veevoeder en zaden Vrijstelling voor de leveringen door vissers aan belastingplichtigen van de produkten van hun vangst Bij levering van vee en van onroerende goederen wordt de maatstaf van heffing gesplitst. Op het ene deel is het nultarief van toepassing, op het andere het tarief van 10 %. De effectieve tarieven komen dan neer op respectievelijk 1 en 3 %. De leveringen van voedingsmiddelen worden als dienst aangemerkt zodat in plaats van het nultarief het tarief van 10 % wordt toegepast De verhuur van onroerende goederen wordt als levering aangemerkt Toepassing van een hoger tarief onder bepaalde omstandigheden
Italië	28.11.1979	Artikel 10, lid 2, en artikel 11-A, lid 1 a) Artikel 21	Voldoening van de belasting in een voorafgaande fase : tabaksfabrikaten, lucifers en tijdschriften Voldoening van de belasting in verband met de openbare telefoondiensten en het stedelijk vervoer in één fase (respectievelijk door de concessiehouder en de vervoeder, zelfs indien tussen dezen en de gebruiker een tussenpersoon optreedt) op basis van de door de gebruiker betaalde prijs

BIJLAGE I

KENNISGEVINGEN OP GROND VAN ARTIKEL 27, LID 5, VAN DE ZESDE RICHTLIJN

Lid-Staat	Datum van de kennisgeving	Betrokken bepaling van de zesde richtlijn	Object van de maatregel
Italië (vervolg)	28.11.1979	Artikelen 11 en 17	<p>1. De maatstaf van heffing voor de sector voorstellingen en spelen (behalve loterijen en weddenschappen) is die welke wordt aangehouden bij het berekenen van de belasting op voorstellingen</p> <p>2. De voordruk aan belasting in deze sector wordt op forfaitaire wijze berekend (2/3 van de verschuldigde belasting)</p>
		Artikel 6	Handelingen, zoals overdrachten enz., in verband met auteursrechten welke door de auteurs- of hun erfgenamen worden verricht (met uitzondering van die betreffende werken op het gebied van film, architectuur en reclame) en de daarop betrekking hebbende diensten van tussenpersonen worden niet als diensten beschouwd omdat zij buiten het toepassingsgebied van de BTW vallen
		Artikel 5	Toepassing van het multitarief op de leveringen van goud in plakken
		Artikel 10	Opschorting van de betaling van de belasting voor de verkoop van landbouw- en visserijprodukten aan coöperatieve verenigingen met het oog op de wederverkoop ervan voor rekening van de producenten
		Artikel 6	Bepaalde diensten welke bestaan in het controleren van de kwaliteit van produkten en het voorzien van kwaliteitsmerken zijn niet belastbaar omdat zij buiten het toepassingsgebied van de BTW vallen
		Artikel 15, lid 5	Mededeling van de Italiaanse regering betreffende de invoering van een vrijstelling ten aanzien van de leveringen van voor sloop bestemde schepen (vrijstelling is inmiddels in Italië van toepassing)

BIJLAGE I

KENNISGEVINGEN OP GROND VAN ARTIKEL 27, LID 5, VAN DE ZESDE RICHTLIJN

Lid-Staat	Datum van de kennisgeving	Betrokken bepaling van de zesde richtlijn	Object van de maatregel
Luxemburg	29.12.1977	<p>Artikelen 8 en 9</p> <p>Artikel 13-A, lid 1 l)</p> <p>Artikel 21, lid 1, sub a) en b)</p> <p>Artikel 11-C, lid 2</p> <p>Artikel 11</p> <p>Artikel 9, lid 2, sub b)</p> <p>Artikel 24</p> <p>Artikel 10, lid 2, en artikel 11-A, lid 1 a)</p>	<p>Tenzij de belastingplichtige het tegendeel bewijst, worden belastbare handelingen geacht in het binnenland te zijn verricht</p> <p>Activiteiten welke door verenigingen zonder winstoogmerk in het belang van hun leden en tegen een contributie worden verricht vallen buiten het toepassingsgebied van de belasting (deze uitsluiting is bij wet van 1979 omgezet in-vrijstelling)</p> <p>Verplichting tot het betalen van de belasting ten laste van de niet in het binnenland gevestigde leveranciers en dienstverrichters - fiscaal vertegenwoordiger</p> <p>Omrekening van bedragen in vreemde valuta in Luxemburgse franken tegen de gemiddelde koers van de maand of tegen de dagkoers bij toegestane afwijking van de algemene regel van omrekening aan de hand van de laatst vastgestelde wisselkoers</p> <p>Bij de wet geopende mogelijkheid om voor bepaalde belaste handelingen forfaitaire of minimale maatstaven van heffing te bepalen</p> <p>Gelijkstelling van vervoer dat voor een onbeduidend gedeelte in het buitenland plaatsvindt met nationaal vervoer</p> <p>Mogelijkheid om ten behoeve van bepaalde categorieën belastingplichtigen forfaits vast te stellen voor het bepalen van het bedrag van de belasting in de volgende en voorafgaande fasen</p> <p>Toepassing van een stelsel van heffing aan de bron voor de invoer en de leveringen van tabaksfabrikaten</p>

BIJLAGE I

KENNISGEVINGEN OP GROND VAN ARTIKEL 27, LID 5, VAN DE ZESDE RICHTLIJN

Lid-Staat	Datum van de kennisgeving	Betrokken bepaling van de zesde richtlijn	Object van de maatregel
Luxemburg (vervolg)	29.12.1977	Artikel 25	Toepassing van de forfaitaire regeling voor de landbouw op de leveringen van goederen, inclusief investeringsgoederen, die ten behoeve van het landbouwbedrijf werden gebruikt
Nederland	12. 6.1979	Artikel 6 Artikel 10, lid 2, en artikel 11-A, lid 1 a) Artikel 10, lid 2, en artikel 14, lid 1 h) Artikel 22 en eventueel artikel 24	Bijzondere regeling voor de afzet van goederen via een veiling Toepassing van een stelsel van heffing aan de bron voor tabaksfabrikaten Toepassing van het nultarief voor de invoer en de levering aan veilingen van vis welke wordt aangebracht per schip dat terugkeert van de visvangst Forfaitaire methoden ter berekening van de BTW- bij toepassing van het kasstelsel, indien verschillende tarieven van toepassing zijn
	24. 7.1980	Artikel 10, lid 2 Artikel 17 Artikel 11-A, lid 3 b)	Voor de levering van goederen welke door een buitenlandse ondernemer aan een in Nederland gevestigde ondernemer in consignatie worden gegeven, wordt de belasting eerst verschuldigd bij de levering in het binnenland Bijzondere regeling voor veehandelaren Bijzondere regeling voor zegels en waardebonnen

BIJLAGE I

KENNISGEVINGEN OP GROND VAN ARTIKEL 27, LID 5, VAN DE ZESDE RICHTLIJN

Lid-Staat	Datum van de kennisgeving	Betrokken bepaling van de zesde richtlijn	Object van de maatregel
Nederland	24. 7.1980	Artikel 2, lid 1	<p>1. Heffing van de belasting in het kader van de termijnhandel alleen over transacties waaruit daadwerkelijk een levering in de zin van artikel 2 van de zesde richtlijn voortvloeit</p> <p>2. Toepassing van het nultarief op transacties betreffende partijen koffie tot de uitslag ervan bij het veembedrijf</p>
		Artikel 11-A, lid 2	Uitsluiting van verpakkingskosten van de maatstaf van heffing zonder dat bij niet-terugbezorging van de verpakking een herziening plaatsvindt (in feite handhaving van de oude regeling ondanks de overeenkomstig de zesde richtlijn vastgestelde nieuwe wettelijke bepalingen)
Verenigd Koninkrijk	28.12.1977	<p>Artikel 22 en eventueel artikel 24</p> <p>Artikel 11-A, lid 3 b)</p> <p>Artikel 2 en artikel 28, lid 2</p> <p>Artikel 11</p> <p>Artikel 2, lid 1, en artikel 6</p>	<p>Forfaitaire methoden ter berekening van de BTW bij toepassing van het kasstelsel, indien verschillende tarieven van toepassing zijn</p> <p>Regeling op het gebied van kortingszegels : de uitgifte van de zegels wordt beschouwd als een verkregen korting</p> <p>Systeem waardoor als niet aan de BTW onderworpen kunnen worden beschouwd belastingplichtigen van wie de leveringen uitsluitend onder het nultarief vallen</p> <p>Bijzondere regeling voor tussenpersonen die betrokken zijn bij de verkoop van cosmetica : berekening van de BTW over de verkoopprijs voor de consument</p> <p>Toepassing van het nultarief op termijntransacties in het kader van de termijnmarkten en op diensten van de "markets members"</p>

BIJLAGE I

KENNISGEVINGEN OP GROND VAN ARTIKEL 27, LID 5, VAN DE ZESDE RICHTLIJN

Lid-Staat	Datum van de kennisgeving	Betrokken bepaling van de zesde richtlijn	Object van de maatregel
Verenigd Koninkrijk (vervolg)	28.12.1977	Artikelen 6, 11 en 13-B, sub b)	Bijzondere regeling voor langdurig verblijf in hotels : vermindering met 80% van de maatstaf van heffing

BIJLAGE II

(keuzerecht ingevolge artikel 13-C)

- Overzicht nr. 1 - Recht om voor belastingheffing te kiezen in geval van verhuur en verpachting van onroerende goederen
- Overzicht nr. 2 - Recht om voor belastingheffing te kiezen in geval van leveringen van zogenaamde "oude" gebouwen en van onbebouwde onroerende goederen
- Overzicht nr. 3 - Recht om voor belastingheffing te kiezen in geval van bancaire en financiële verrichtingen

OVERZICHT NR. 1

TOEPASSING VAN ARTIKEL 12, VAN DE ZESDE BTW-RICHTLIJN

BEKNOPT OVERZICHT BETREFFENDE HET RECHT OM VOOR BELASTINGDOELEN TE KEUZEN IN GEVAL VAN VERHUUR EN VERPACHTING VAN ONROERENDE GOEDEREN, MET UITZONDERING VAN DE TOEPASSING IN BELGIË, LUXEMBURG, OOST-EN OZDRIJK EN DE DUITSE DIERSTADEN

Lid-Staat	Handelingen waarop de nationale wetgeving betrekking heeft	Uitoefening van het keuzerecht	Hoofddeel van de huurder	Keuzerecht van de huurder	Voorafgaande kennisgeving of machtiging	Termijn	Herroeping	Bijzondere gevolgen voor de optant
DUITSLAND	Verhuur van onroerende goederen (behalve ten aanzien van het gedeelte dat voor persoonlijk gebruik is bestemd)	Voor elke handeling, te bepalen door de optant Niet van toepassing op: - kleine ondernemingen die vrijstelling genieten of - forfaitair belaste landbouwers	Belastingplichtige die het onroerend goed voor zijn ondernemingsdoel gebruikt (ook voor vrijegeboorte)	Niet vereist	Niet vereist; de betrokken handelingen moeten echter afzonderlijk worden geboekt	Onbepaald	Lijkt mogelijk	Eventuele herziening gedurende 10 jaar na het eerste gebruik door de optant
DENEMARKE	Verhuur van onroerende goederen die voor commerciële doeleinden zijn bestemd (behalve ten aanzien van het gedeelte dat voor persoonlijk gebruik is bestemd)	Per onroerend goed	Niet in aanmerking te nemen	Niet vereist, behalve indien het keuzerecht de geldigheidsduur van een huurovereenkomst te laat uitloopt	Voorafgaande kennisgeving	Minstens voor 2 jaar	Mogelijk	Eventuele herziening gedurende 10 jaar na de verkrijging
FRANKRIJK	Verhuur van ledige onroerende goederen t.b.v. commerciële activiteiten (zelfs indien het onroerend goed woonruimten omvat)	Per onroerend goed of geheel van onroerende goederen (de keuze vormt geen belasting voor het eventuele genot van een vrijstelling of degressieve vermindering op grond van de regeling voor kleine ondernemingen)	Belastingplichtige (ook indien vrijgesteld)	Niet vereist	Voorafgaande kennisgeving	Geldt tot het einde van het jaar waarin kan worden stilzwijgend verlengd, per periode van 5 jaar	Niet mogelijk	De optant verkrijgt o.a. een beginkrediet voor zover hij de voorbelasting niet kon aftrekken (1/10 per kalenderjaar) (1)
IERLAND	Verhuur van onroerende goederen	In totaal	Niet in aanmerking te nemen	Niet vereist	Voorafgaande machtiging van de belastingadministratie	Tot herroeping	Machtiging van de belastingadministratie, op voorwaarde dat een eventueel positief verschil tussen in de periode waarin de keuze gold (max. 10 jaar) verkrepen teruggevoerd en behalve de netto-belasting wordt teruggevoerd	(2)
LUXEMBURG	Verhuur van onroerende goederen krachtens een registratiële huurovereenkomst	Voor elk onroerend goed of gedeelte van een onroerend goed dat een afzonderlijke eenheid vormt, indien het onroerend goed volledig of, bij gemeenschappelijk gebruik, voor een overwegend deel wordt gebruikt door de huurder die het recht heeft in voorbelasting af te trekken. De regelingen voor kleine ondernemingen en forfaitair belaste landbouwers zijn op de onderhavige handelingen niet van toepassing	Belastingplichtige die recht heeft op aftrek	Niet vereist	Voorafgaande machtiging van de belastingadministratie	Onbepaald	Lijkt mogelijk	Eventuele herziening gedurende 10 jaar na de bouw of de verkrijging
NEDERLAND	Verhuur van onroerende goederen anderszins gebouwd of gedeelten van gebouwen die als woningen worden gebruikt	Voor elk onroerend goed Niet van toepassing op: - kleine ondernemingen die vrijstelling genieten of - forfaitair belaste landbouwers	Niet in aanmerking te nemen	Ja	Op gezamenlijk verzoek, voorafgaande machtiging van de belastingadministratie	Onbepaald	Lijkt mogelijk	Eventuele herziening gedurende 10 jaar na eerste gebruik of verkrijging

(1) De uitoefening van het keuzerecht brengt vrijstelling van de loonbelasting met zich.
 (2) De Ierse wetgeving omvat geen regeling voor het herzien van de afgetrokken belasting op investeringsgoederen.

OVERZICHT NR. 2

TOEPASSING VAN ARTIKEL 13-B, SUB g) EN h), VAN DE ZESDE RICHTLIJN

BEKNOPT OVERZICHT BETREFFENDE HET RECHT OM VOOR BELASTINGHEFFING TE KIEZEN IN GEVAL VAN LEVERINGEN VAN ZOGENAAMDE "OUDE" GEBOUWEN EN VAN ONBEBOUWDE ONROERENDE GOEDEREN

Lid-Staat	Handelingen waarop de nationale wetgeving betrekking heeft	Uitoefening van het keuzerecht	Hoedanigheid van de koper	Akkoord van de koper	Voorafgaande kennisgeving of machtiging	Termijn	Herroeping	Bijzondere gevolgen voor de optant
DUITSLAND	In beginsel alle onder deze letters vallende handelingen (inclusief de overdracht van bepaalde onroerende zakelijke rechten) (1)	Voor elke handeling, te bepalen door de optant Niet van toepassing op : - kleine ondernemingen die vrijstelling genieten of - forfaitair belaste landbouwers	Belastingplichtige die het onroerend goed voor zijn onderneming zal gebruiken (ook voor vrijgestelde handelingen)	Niet vereist	Niet vereist; de betrokken handelingen moeten echter afzonderlijk worden geboekt	Niet van toepassing	Niet van toepassing	-
LUXEMBURG	Levering van onroerende goederen (inclusief de overdracht van bepaalde onroerende zakelijke rechten) (1)	Voor elk onroerend goed of gedeelte van een onroerend goed dat een afzonderlijke eenheid vormt, indien het onroerend goed volledig of, bij gemengd gebruik (3), voor een overwegend deel wordt gebruikt door de koper die recht heeft op aftrek van de voorbelasting. De regelingen voor kleine ondernemingen en forfaitair belaste landbouwers zijn op de onderhavige handelingen niet van toepassing	Belastingplichtige die recht heeft op aftrek	Niet vereist	Machtiging van de belastingadministratie vóór het passeren van de authentieke akte	Niet van toepassing	Niet van toepassing	Gedurende 10 jaar na de bouw of de belaste verkrijging; het niet of gedeeltelijk aftrekken kan aanleiding geven tot een herziening (de onderhoudskosten zijn daarvan uitgesloten)
NEDERLAND	Levering van onroerende goederen (inclusief de overdracht van bepaalde onroerende zakelijke rechten) (2)	Voor elk onroerend goed Niet van toepassing op : - kleine ondernemingen die vrijstelling genieten of - forfaitair belaste landbouwers	Niet in aanmerking te nemen	Ja	Op gezamenlijk verzoek, voorafgaande machtiging van de belastingadministratie	Niet van toepassing	Niet van toepassing	Gedurende 10 jaar na het eerste gebruik of de belaste verkrijging; het niet of gedeeltelijk aftrekken kan aanleiding geven tot een herziening (4)

- (1) De levering van nieuwe gebouwen en van bouwterreinen is vrijgesteld.
 (2) Bij de levering van een gebouw goed is de vrijstelling eerst vanaf twee jaar na het eerste gebruik ervan van toepassing.
 (3) De keuze betreft in dit geval het gehele onroerende goed. Voor de koper houdt dit in dat hij slechts naar evenredigheid recht heeft op aftrek.

- (4) De overdracht van een onroerend goed is vrijgesteld van de overdrachtsbelasting indien over de levering BTW wordt geheven en de leverancier :
 1) het onroerend goed niet als bedrijfsmiddel heeft gebruikt (een situatie die zich bijvoorbeeld bij een handelaar in onroerende goederen voordoet) of
 2) het onroerend goed als bedrijfsmiddel heeft gebruikt zonder dat de koper recht heeft op aftrek van de voorbelasting.

OVERZICHT NR. 3

TOEPASSING VAN ARTIKEL 13-B, SUB d), VAN DE ZESDE RICHTLIJN

BEKNOPT OVERZICHT BETREFFENDE HET RECHT OM VOOR BELASTINGHEFFING TE KIEZEN IN GEVAL VAN BANCAIRE EN FINANCIËLE VERRICHTINGEN

Lid-Staat	Handelingen waarop de nationale wetgeving betrekking heeft	Uitoefening van het keuzerecht	Hoedanigheid van de ontvanger	Alkoörd van de ontvanger	Voorafgaande kennisgeving of machtiging	Termijn	Herroeping	Bijzondere gevolgen voor de optant
DUITSLAND	Handelingen bedoeld in art. 13-B, sub d), nr. 1-5	Voor elke handeling te bepalen door de optant Niet van toepassing op kleine ondernemingen die vrijstelling genieten	Belastingplichtige die voor zijn onderneming van de handeling gebruik zal maken (ook voor vrijgestelde handelingen)	Niet vereist	Niet vereist; de betrokken handelingen moeten echter afzonderlijk worden geboekt	Onbepaald	Niet van toepassing	-
BELGIE	Betalings- en incassoverrichtingen	In totaal	Niet in aanmerking te nemen	Niet vereist	Voorafgaande kennisgeving bij een periodieke aangifte te voegen	Onherroepelijk	Niet van toepassing	-
FRANKRIJK	Handelingen die effectief werden onderworpen aan de belasting op bankzaken en financiële transacties (TAF, afgeschaft per 1.1.1979) (1), uitgevoerd door personen op wie deze belasting van toepassing was of van toepassing zou zijn geweest (2)	In totaal	Niet in aanmerking te nemen. De keuze geldt echter niet voor handelingen tussen : - instellingen die ressorteren onder de Chambre syndicale des banques populaires; - onderlinge kredietbanken die zijn aangesloten bij de Confédération nationale du crédit mutuel; - onderlinge landbouwkredietbanken	Niet vereist	Voorafgaande kennisgeving	Onherroepelijk	Niet van toepassing. De keuze vervalt indien de optant niet meer aan de gestelde voorwaarden voldoet (zie voetnoot (2))	Voor de optant geldt een lager tarief van de bijzondere belasting op uitstaande kredieten (3)

- (1) Het gaat hier om bepaalde handelingen als bedoeld in artikel 13-B, sub d), in het bijzonder :
- handelingen betreffende rekeningen en cheques (vergoedingen voor het bijhouden van een rekening, het afsluiten van een rekening, het certifiëren van cheques, enz.);
 - handelingen betreffende handelspapieren (behalve het innen van disconto en daarmee gelijkgestelde vergoedingen, enz.);
 - krediet- en garantieverrichtingen (behalve voor interesten en daarmee gelijkgestelde vergoedingen, enz.);
 - wisselverrichtingen (behalve in verband met exportfinanciering);
 - handelingen betreffende goudstukken verricht door aan de belasting op bankzaken en financiële transacties onderworpen personen;
 - beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen;
 - uitgifte van maaltijdbonnen.

- (2) Het keuzerecht geldt derhalve voor bankiers, financiële instellingen, makelaars in effecten, geldwisselaars, discontogever, beursagenten en andere personen die hoofdzakelijk handelingen verrichten op het gebied van de bancaire of financiële activiteiten.

- (3) Deze belasting is op 1.1.1979 in de plaats gekomen van de belasting op bankzaken en financiële transacties om de budgettaire gevolgen van de afschaffing van deze laatste belasting te compenseren.

BIJLAGE III

Arresten van het Hof van Justitie betreffende de toepassing van de tweede en zesde richtlijn inzake het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

<u>Zaak nr.</u>	<u>Betreft</u>
111/75	artikel 6 van de tweede richtlijn
51/76	artikelen 11 en 17 van de tweede richtlijn
126/78	artikel 6, lid 2, en bijlage B, sub 5, van de tweede richtlijn
181 en 229/78	artikel 4 en bijlage A, sub 2, van de tweede richtlijn
154/80	artikel 8 van de tweede richtlijn
89/81	artikelen 4 en 11, lid 2, eerste alinea, van de tweede richtlijn
222/81	artikel 8, eerste alinea, sub b), van de tweede richtlijn
8/81	artikel 13-B, sub d) 1, van de zesde richtlijn
15/81	artikel 2, sub 2, van de zesde richtlijn (en artikel 95 van het Verdrag)
255/81	artikel 13-B, sub a), van de zesde richtlijn