

2014•2015
FACULTEIT RECHTEN
master in de rechten

Masterproef
Een onderzoek naar de beleidsruimte van België inzake BTW-wetgeving

Promotor :
Prof. dr. Elly VAN DE VELDE

Jens Martens
Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten

De transnationale Universiteit Limburg is een uniek samenwerkingsverband van twee universiteiten in twee landen: de Universiteit Hasselt en Maastricht University.



Universiteit Hasselt | Campus Hasselt | Martelarenlaan 42 | BE-3500 Hasselt
Universiteit Hasselt | Campus Diepenbeek | Agoralaan Gebouw D | BE-3590 Diepenbeek



Maastricht University

2014•2015
FACULTEIT RECHTEN
master in de rechten

Masterproef

Een onderzoek naar de beleidsruimte van België inzake
BTW-wetgeving

Promotor :
Prof. dr. Elly VAN DE VELDE

Jens Martens

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten

Samenvatting

De thesis toont aan dat de beperkingen op de beleidsruimte van België in de btw-wetgeving redelijk omvangrijk zijn. De Belgische wetgever kan absoluut niet autonoom bepalen wat ze wil in de btw-wetgeving.

Deel 1 bevat de inleiding. Hierin wordt in het kort uitgelegd wat de onderzoeksvraag is en waarom dit onderwerp het waard is om te onderzoeken.

In Deel 2 wordt aan de hand van het groen- en witboek van de Europese Commissie over de btw onderzocht wat deze voorstellen inhouden en wat precies hun impact zal zijn op de beleidsruimte van de lidstaten. We zullen ook naar een publieke consultatie kijken die peilt naar de verlaagde tarieven.

Vervolgens onderzoeken we het gebruik van de tarieven. Hierbij wordt het algemeen tarief besproken, de verlaagde tarieven en ook het nultarief. Daarna wordt de beleidsruimte onderzocht vanuit de theorie van rechtsmisbruik, evenals vanuit het perspectief van de aftrekbaarheid van de btw. Deel 2 wordt afgesloten met een bespreking over het proefproject met btw-ruling in grensoverschrijdende situaties.

Deel 3 bekijken we de situatie vanuit een Belgische bril.

Er wordt dieper ingegaan op een aantal vooropgestelde btw-hervormingen in het federaal regeerakkoord. Deze zijn de ouderdomsvereiste voor de renovatie van woningen, de schrapping van de vrijstelling voor esthetische chirurgie, de verhoging van de btw-vrijstelling voor kleine ondernemingen en een uniforme btw-aangifte. Dit bevat steeds twee luiken, namelijk de vooropgestelde verandering van de federale wetgever en de toetsing met het Europees recht.

Er wordt ook gekeken naar de btw-plicht voor notarissen, gerechtsdeurwaarders en advocaten. Dit wordt onderzocht vanuit de Europese wetgeving.

In Deel 4 onderzoeken we een aantal rapporten van internationale organisaties. Deze zijn de OESO, het IMF en de EU, met in het bijzonder de rapporten van de Europese Commissie in het kader van het economisch toezicht. Deze rapporten zijn waardevol voor het onderzoek omdat ze de wetgever of de regering beïnvloeden in de btw-wetgeving.

In Deel 5 volgt het besluit van het onderzoek.

Dankwoord

Voor deze scriptie wens ik iedereen te bedanken die me op een of andere manier heeft geholpen en bijgestaan. In de eerste plaats is dit prof. Dr. Elly van de Velde voor haar nuttige opmerkingen, suggesties en begeleiding. Ik waardeer ten zeerste de het flexibele tijdschema voor de thesis dat we hadden kunnen afspreken en dat ik de ruimte kreeg om zelf te doen wat ik wilde.

Mijn kennis van het WORD-programma is niet altijd optimaal, daarom wil ik ook mijn vrienden Frank De Langhe en Jules Vankevelaer bedanken voor hun hulp hierbij. Ook L. Peeraer wens ik te vermelden voor het nazicht en de stilistische opmerkingen.

Ook mijn vriendin Elena Cotton wil ik vermelden voor haar morele steun. Tenslotte wil ik ook mijn ouders bedanken voor hun financiële hulp bij de aankoop van verschillende handboeken btw-wetgeving die, mét btw, vrij duur zijn.

Inhoudsopgave

Deel 1	Inleiding.....	1
Deel 2	Europese beperkingen op de beleidsruimte van lidstaten in de btw-wetgeving.	2
2.1	Beperkingen vanuit de Europese Commissie.....	2
2.1.1	Het groenboek betreft btw-hervorming	3
2.1.2	Witboek over de btw-hervorming.....	6
2.1.3	De openbare consultatie inzake btw-tarieven	7
2.2	De Europese beperkingen op de tarieven	11
2.2.1	Normaal minimumtarief	12
2.2.2	Normaal maximumtarief	12
2.2.3	Gereduceerde tarieven.....	13
2.2.4	Gereduceerde tarieven en het gelijkheidsbeginsel.	22
2.3	Beperkingen vanuit het algemene Europese rechtsbeginselen.....	24
2.4	Beperkingen vanuit algemene btw-beginselen.....	26
2.5	Btw-rulings op Europees niveau.....	36
Deel 3	Belgische beperkingen op de beleidsruimte in de btw-wetgeving	40
3.1	Inleiding op de Belgische beperkingen.....	40
3.2	De vooropgestelde btw-hervormingen van de Belgische wetgever.....	40
3.2.1	De renovatie.....	41
3.2.2	De schrapping van de vrijstelling op medische diensten op het gebied van esthetische chirurgie en de behandeling.....	42
3.2.3	Veranderingen op het gebied van e-commerce.....	44
3.2.4	Verhoging van de btw-vrijstelling van kleine ondernemingen.	47
3.2.5	De btw-aangifte wordt vereenvoudigd en gestandaardiseerd.....	47
3.3	Btw-plicht voor notarissen en gerechtsdeurwaarders.....	48
3.3.1	Parlementaire voorbereiding	49
3.3.2	Toetsing door het Belgische Grondwettelijk Hof.	49
3.3.3	Btw-plicht voor notarissen en gerechtsdeurwaarders getoetst door het Hof van Justitie	51
3.4	De btw-plicht van advocaten bekeken door een Europese bril.....	52
Deel 4	Aanbevelingen van internationale organisaties op de Belgische btw.....	59
4.1	De OESO.....	59

4.2	Het IMF	61
4.3	Rapport Europese Commissie	62
4.4	Besluiten uit de rapporten.....	Fout! Bladwijzer niet gedefinieerd.
Deel 5	Besluit thesis	64

Bijlage

Bijlage 1: Een precieze cijfertabel over de VAT revenu ratio

Deel 1 Inleiding

Wie de fiscale actualiteit een beetje volgt kan er niet omheen: bij elke begrotingscontrole wordt de vraag gesteld of er iets gaat veranderen in de btw-wetgeving. Zal het standaardtarief stijgen? Worden vrijstellingen afgeschaft? Wordt de levering van een goed of dienst in categorie van de gereduceerde tarieven verplaatst naar het standaardtarief? Of zal de wetgever het btw-tarief juist gaan verlagen, zoals we later zullen zien, op elektriciteit?

Politici, belangengroepen en journalisten hebben altijd een voorstel, mening of een eis die met de btw-wetgeving verband houdt en vervolgens in de media wordt verspreid. Bij het lezen van sommige van deze verklaringen stelde ik me de vraag: "Kan dit wel allemaal?" of "Mag dit wel van Europa?". Vanuit die nieuwsgierigheid is het onderzoeksthema ontstaan want zulke verklaringen worden zelden of nooit juridisch onderbouwd.

Deze vragen waren het begin van een onderzoek waaraan ik enkele maanden intensief heb gewerkt en deze thesis is hiervan het resultaat. In de thesis proberen we te onderzoeken welke de beperkingen zijn die België heeft op de beleidsruimte in de btw-wetgeving. Bij het onderzoek proberen we achterhalen wat België kan en mag en wat we hieruit kunnen concluderen naar de toekomst toe. Ook proberen we te achterhalen of er veranderingen op til zijn en welke rol Europa hierin speelt.

Deel 2 Europese beperkingen op de beleidsruimte van lidstaten in de btw-wetgeving.

2.1 Beperkingen vanuit de Europese Commissie

1. De Europese Unie kan maatregelen nemen in het domein van de fiscaliteit volgens titel 7, hoofdstuk 2 VWEU. Wanneer het gaat over de harmonisatie van belastingen zoals de btw, is de Europese Unie bevoegd krachtens art. 113 VWEU¹. Dit artikel stelt dat de Raad van Ministers met eenparigheid van stemmen bevoegd is voor de harmonisatie van indirecte belastingen (zoals de btw) voor zover die nodig is om de instellingen en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen. De Zesde btw-richtlijn² is een richtlijn d.w.z. dat de Europese Unie het algemeen kader vaststelt en lidstaten de gepaste wetgeving moeten aannemen om aan de doelstellingen van de richtlijn te voldoen. Een lidstaat moet ook alle maatregelen treffen die nodig zijn om de volle werking van de richtlijn overeenkomstig het beoogde doel te verzekeren. Krachtens het rechtszekerheidsbeginsel kunnen richtlijnen uit zichzelf geen verplichtingen opleggen aan particulieren. Een richtlijn hoeft niet per se omgezet te worden in een formele wet, een wet in materiële zin zou ook kunnen volstaan op voorwaarde dat de rechtssituatie duidelijk en precies is zodat de rechtsonderhorigen in staat zijn om kennis te nemen van hun rechten en plichten. Ook moeten alle met overheidsgezag beklede instanties bij de toepassing van het nationale recht de omzettingwet zoveel mogelijk uitleggen in het kader van de bewoordingen en het doel van de richtlijn³.

2. De Europese Commissie is de hoeder van het algemeen belang. Art. 17 VEU⁴ stelt dat de Commissie het algemeen belang bevordert van de Unie en daartoe passende initiatieven neemt. Het belangrijkste initiatief dat de Europese Commissie hieromtrent heeft genomen is het opstellen van het groenboek⁵ over de hervorming van de btw. Het is enkel de bedoeling om dit te bespreken in zoverre het verband houdt met de beleidsruimte die lidstaten nog hebben aangezien

¹ Art. 113 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie van 25 maart 1957, *Publicatieblad van de Europese Unie* 26 oktober 2012, C 326/94.

² Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 10/12/2006, L347/1.

³ HvJ 321/05, *Hans Markus Kovoet v. Skatteministeriet*, *Jur.* 2007, I, 5831-5832.

⁴ Art. 17 Verdrag betreffende de Europese Unie, 7 februari 1992, *Publicatieblad van de Europese Unie*, C 326/25-C326/26.

⁵ COM (2010) 695 def, Groenboek over de toekomst van de btw, naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel.

verscheidene zaken aan bod komen die de beleidsruimte kunnen beïnvloeden. Daarnaast wordt ook het uiteindelijke werkdocument⁶ besproken.

3. Beide documenten wijzen op het belang van de inning van btw voor de lidstaten. Er is sprake van een trend waarbij de directe belastingen verschuiven naar indirecte belastingen. De economische crisis zorgt ervoor dat steeds minder mensen een stabiel inkomen. Daardoor neemt het belang van directe belastingen af, terwijl dat van btw toeneemt. Dit effect wordt versterkt doordat verbruiksbelastingen een bredere en stabielere basis vormen om te belasten dan winsten en inkomens. Hierdoor, zegt de Commissie, kunnen de tarieven lager blijven waardoor de versturende economische effecten van belastingheffing worden beperkt, wat dan weer gunstig is voor de groei en de werkgelegenheid⁷. Een andere tendens volgens de Commissie is de verschuiving van de belastingdruk van belastingen op arbeid en kapitaal om de welvaartstaat betaalbaar te houden⁸.

2.1.1 Het groenboek betreft btw-hervorming

4. Ook het groenboek van de Europese Commissie bevat denksporen die de beleidsruimte van lidstaten in de btw-wetgeving zal beïnvloeden. Dit groenboek veroorzaakte een algemene discussie over dit probleem.⁹ Het moet worden benadrukt dat het huidige Europese btw-systeem een tijdelijke regeling is. Het uitgangspunt in deze tijdelijke regeling is dat men vrijgesteld wordt in de lidstaat van waaruit geleverd wordt en dat men btw-verschuldigd is in de lidstaat waar men verwerft¹⁰. Het is uiteindelijk de bedoeling om te komen tot een systeem waarbij men belast in de lidstaat van oorsprong.¹¹ Een concreet voorbeeld. Wie wijn exporteert van Frankrijk naar Duitsland, betaalt volgens het definitieve systeem btw in Frankrijk. Nu betaalt de exporteur btw in Duitsland.

5. Volgens de Europese Commissie zijn er drie redenen waarom dit tijdelijk systeem nog steeds van kracht is. De eerste reden is dat de tarieven sterk moeten worden geharmoniseerd, om te voorkomen dat tariefverschillen koopbeslissingen beïnvloeden.¹² De tweede reden is dat er een verrekensysteem moet worden opgezet zodat het uiteindelijk de lidstaat van verbruik is die de btw-gelden toegezonden zal krijgen. Het specifieke argument van de Commissie voor het uitblijven van dit systeem is omdat in 1993 de technologie nog niet toereikend was¹³. Prof. dr. L. De Broe argumenteert bovendien dat bepaalde lidstaten van mening zijn dat hun fiscale autonomie hierdoor beperkt zou worden.¹⁴ Ten slotte zouden de lidstaten van elkaar afhangen voor de inning van een

⁶ COM (2011) 851 def, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market.

⁷ COM (2010) 695 def, Groenboek over de toekomst van de btw, naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel, 3.

⁸ COM (2010) 695 def, Groenboek over de toekomst van de btw, naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel, 3.

⁹ <http://www.europa-nu.nl/id/vh7dpugg98yo/witboek> (consultatie 16 januari 2015)

¹⁰ L. DE BROE, *Fiscaal recht*, Uitgeverij Acco, zevende uitgave, 212.

¹¹ L. DE BROE, *Fiscaal recht*, Uitgeverij Acco, zevende uitgave, 213.

¹² COM (2010) 695 def. 8.

¹³ COM (2010) 695 def. 8.

¹⁴ L. DE BROE, *Fiscaal recht*, Uitgeverij Acco, zevende uitgave, 213.

aanzienlijk deel van de opbrengsten¹⁵. De discussie gaat dus over verdeeldheid tussen het behoud van het 'tijdelijke systeem', dat draait op belastingheffing in de lidstaat van eindbestemming versus het definitieve systeem bestaand uit een belastingheffing op basis van de lidstaat van oorsprong¹⁶.

6. Het hoofdkenmerk, volgens de Commissie, van het huidige, 'tijdelijke' systeem is dat de btw-opbrengsten direct gaan naar de lidstaat van verbruik in overeenstemming met de daar geldende tarieven en vrijstellingen.¹⁷ Hierdoor is volgens de Commissie het belangrijkste bezwaar tegen belastingheffing op de plaats van oorsprong weggenomen. Dit lost ons inziens het probleem echter niet op, aangezien de plaats van bestemming en de plaats van verbruik meestal samenvalt, terwijl de btw in de lidstaat van oorsprong verrekend zou moeten worden. Een probleem dat de Commissie aanwijst bij belasting op de lidstaat van bestemming, is dat er een mogelijke ongelijke behandeling zou zijn tussen grensoverschrijdende prestaties die btw-plichtig zijn en strikt nationale prestaties.¹⁸ Wat de studie niet beklemtoont is dat een gelijke behandeling hierin noodzakelijk is, gelet op het beginsel van vrij verkeer van diensten doorheen de Europese Unie. De Commissie stelt twee manieren voor¹⁹: ofwel worden intra-EU prestaties belast, ofwel vindt er een weerlegging plaats zodat het voor de belastingplichtige ontvanger van de dienst niet uitmaakt of hij/zij de dienst ontvangt.

7. Het tijdelijke stelsel maakt een onderscheid tussen business-to-business-verhoudingen (B2B) en business to consumer (B2C) verhoudingen. Voor B2B-verhoudingen maakt het niet uit of er een goed of een dienst verhandeld wordt. Het beginsel van lidstaat van bestemming speelt hier ten volle, zowel voor het tarief als onder de voorwaarden voor belastbaarheid. De nadelen zijn dat goederen en diensten ongelijk fiscaal behandeld kunnen worden en dat het vrij complex is. B2C-verhoudingen worden hoofdzakelijk belast op de plaats waar de verkoop plaatsvindt of waar de leverancier dan weer is gevestigd, maar ook hier gelden heel wat uitzonderingen op. Het huidige systeem heeft zijn verdiensten, maar volgens de Commissie worden de lidstaten gegarandeerd dat ze nog steeds een zekere fiscale beleidsruimte hebben en dat ze over fiscale soevereiniteit beschikken over het beheer van de btw.²⁰

8. Daarnaast bevat de studie nog een aantal technische aspecten die de beleidsruimte van lidstaten nog verder beperken.

- De Europese Commissie wil het toepassingsgebied van publiekrechtelijke lichamen beter afbakenen.²¹ Wanneer publiekrechtelijke lichamen zijn vrijgesteld van btw is dit voor hen nadelig want zij moeten btw betalen die ze niet kunnen aftrekken. Vandaar ook de tendens

¹⁵ COM (2010) 695 def. 7.

¹⁶ H. KOGELSS, "The European Commission's Green Paper on VAT", *BIFD* 2011, (141) 141-143.

¹⁷ COM (2010) 695 def. 8.

¹⁸ COM (2010) 695 def. 8.

¹⁹ COM (2010) 695 def. 8.

²⁰ COM (2010) 695 def. 9.

²¹ COM (2010) 695 def. 11.

in Vlaanderen dat lokale besturen massaal autonome gemeentebedrijven oprichten. De Europese Commissie stelt twee mogelijkheden voor.²² De eerste mogelijkheid is duidelijk te definiëren wanneer men onder het toepassingsgebied van de btw valt en wanneer niet. De tweede mogelijkheid is om de voorwaarden wanneer men niet meer onder het toepassingsgebied van de btw valt beter te bepalen.

- De Commissie wil ook de vrijstellingen hervormen. De btw-wetgeving wordt gekenmerkt doordat het een verbruiksbelasting is die berust op een brede grondslag. Hoe meer vrijstellingen er zijn, hoe meer die brede grondslag afbrokkelt. Bovendien vergt de controle van deze vrijstellingen veel administratie. De studie van de Commissie is een voorstander van minder vrijstellingen, wat zorgt voor een grotere belastbare basis in ruil voor een handhaving van de huidige btw-tarieven.²³ De studie stelt: *"Deze vrijstellingen moeten worden herzien, met name in het licht van de economische en technologische veranderingen. Hetzelfde geldt voor de vrijstellingen die de lidstaten mogen blijven toepassen omdat zij deze reeds toepasten op 1 januari 1978 of op het moment van toetreding. Dit ondergraaft het streven naar een gemeenschappelijk btw-stelsel."*²⁴ Het wordt niet expliciet vermeld maar het feit dat lidstaten een aantal vrijstellingen konden behouden was omdat de btw-richtlijnen een afbreuk deden aan hun fiscale soevereiniteit terwijl zij een aantal vrijstellingen wensten te behouden juist omwille van deze soevereiniteit. Onder het argument van streven naar een gemeenschappelijk btw-stelsel wordt deze soevereiniteit dus verder ingeperkt.
- De aftrekmogelijkheden worden ook hervormd, in die zin dat er een éénloket²⁵ zal komen om alles gemakkelijker te laten verlopen en dat men het btw-stelsel wil laten verlopen op basis van het kasstelsel. Nu ontstaat het recht op aftrek op het moment waarop de prestatie wordt verricht, ongeacht of men betaald heeft of niet.²⁶ Dit laatste kan een voordeel creëren voor laattijdige betalende. Op basis van het kasstelsel kan men dit voordeel voor laatbetalende wegwerken. De studie zegt het niet expliciet maar er wordt gewerkt naar een uniform systeem van afhandeling van de teruggave van de btw.
- Men wijst ook op de nood aan internationale afspraken.²⁷
- Daarnaast zijn er nog de wetgevingsaspecten. De studie stelt dat voor de harmonisatie van btw unanimiteit vereist is, maar het wetgevend instrument is vrij te kiezen.²⁸ De studie geeft wel toe dat lidstaten bij een richtlijn nog rekening kunnen houden met hun eigen specifieke wettelijke kader, maar het resultaat daarvan is dat de btw-wetgeving in de gehele Europese Unie nogal versnipperd is.
Dit creëert een dilemma: ofwel kiest men voor uniformiteit, wat een keuze impliceert voor een verordening waarbij lidstaten nog meer van hun fiscale soevereiniteit moeten afstaan.

²² COM (2010) 695 def. 11.

²³ COM (2010) 695 def. 11.

²⁴ COM (2010) 695 def. 12.

²⁵ COM (2010) 695 def. 13.

²⁶ COM (2010) 695 def. 13.

²⁷ COM (2010) 695 def. 13.

²⁸ COM (2010) 695 def. 14.

Ofwel kiest men voor een richtlijn waarbij lidstaten nog een deel van hun fiscale soevereiniteit in de btw-wetgeving kunnen behouden, met een versnippering tot gevolg. Ook de maatregelen ter uitvoering van de btw vereisen unanimiteit. Maar in de praktijk leidt dit tot rechtsonzekerheid. Daarom stelt de studie voor om de meerderheidsregel in te voeren. Dit werd echter door de Raad verworpen.²⁹

Indien men deze meerderheidsregel zou hebben aanvaard, zouden ook hier weer de lidstaten een deel van het soevereiniteit moeten afstaan. Staten die zich verzetten zouden immers genegeerd kunnen worden indien er een meerderheid van de lidstaten voor zou zijn. Dus ook hier krimpt de fiscale soevereiniteit van de lidstaten. Een ander voorstel is dat men de Commissie uitleg laat geven over de manier waarop wijzigingen in de btw-wetgeving moeten worden geïnterpreteerd.³⁰ Dit laatste is volgens mij niet zonder enig risico aangezien art. 17 VEU bepaalt dat de Europese Commissie het recht toepast onder de controle van het Hof van Justitie.

- Lidstaten kunnen individuele afwijkingen vragen om hetzij de inning van de btw te vereenvoudigen, hetzij fraude en ontduiking te voorkomen door middel van bijzondere maatregelen.³¹ Er gelden twee voorwaarden. De maatregelen moeten tijdelijk van aard zijn en ze moeten afgestemd worden op de specifieke binnenlandse situatie. Deze afwijkingen hebben geleid tot een complete versnippering. De studie stelt voor om ook hier de Europese Commissie extra bevoegdheid te geven om binnen een zeer korte tijd over een door de lidstaten ingediend verzoek te kunnen beslissen.³² Dit lijkt me een goede zaak omdat het de eenvoud ten goede zal komen.
- Daarnaast wordt er in het Groenboek een heel thema gewijd aan de tarieven, hierop wordt later ingegaan. Zie verwijzing nummer 29.

2.1.2 Witboek over de btw-hervorming

9. De btw-hervorming die de Commissie voorstelt in het witboek is gebaseerd op drie principes. Een witboek is een voorbereidend beleidsdocument waarin de Europese Commissie al concrete voorstellen doet om een bepaald probleem aan te pakken³³. Het eerste principe is de eenvoud³⁴: men vindt dat de btw-wetgeving voor de belastingplichtige helder en eenvoudig moet zijn. Hiervoor lanceert men het idee van een Europese btw-codex. Deze codex maakt gebruik van moderne business modellen en van eengemaakte verplichtingen. Het sluitstuk van dit witboek is dat men enkel rekening moet houden met de btw-administratie van één lidstaat. Om terug te koppelen naar de onderzoeksdoelstelling zijn er twee bedenkingen bij deze codex. Ten eerste rijst er de vraag welk instrument de EU hiervoor zal gebruiken. Voor de harmonisatie van btw kan men kiezen tussen een richtlijn of een verordening. Een richtlijn is flexibeler en geeft een lidstaat nog

²⁹ COM (2010) 695 def. 14.

³⁰ COM (2010) 695 def. 14.

³¹ COM (2010) 695 def. 15.

³² COM (2010) 695 def. 16.

³³ <http://www.europa-nu.nl/id/vh7dpuqg98yo/witboek> (consultatie 16 januari 2015)

³⁴ COM (2011) 851 def. 5.

enige ruimte om een eigen beleid te voeren in zoverre dat dit in overeenstemming is met een richtlijn. Een verordening is niet flexibel en is direct van toepassing in het nationale recht. De huidige btw-harmonisatie is gebaseerd op een richtlijn. Indien men deze btw codex zal lanceren, dan zal men wellicht kiezen voor een verordening omdat anders het doel van eenvoud en duidelijkheid dreigt verloren te gaan. De keerzijde hiervan is dat de lidstaten over minder beleidsruimte zullen beschikken.

10. Het tweede principe³⁵ van waaruit de Commissie vertrekt is dat van efficiëntie en neutraliteit. Hiermee wordt bedoeld dat de gehele belastbare basis van de btw breder zou moeten zijn. Concreet genomen zullen lidstaten dus minder vrijstellingen kunnen bepalen in hun nationale btw-wetgeving. Anderzijds zal men ook meer werk moeten maken van het principe van een eengemaakt btw-tarief. Afwijkingen hierop moeten rationeel en uniform gebeuren. Ook hier verliezen lidstaten eigen een deel van hun bevoegdheden om het tarief te wijzigen. Tot slot moeten er, om het beginsel van neutraliteit te respecteren, ook meer uniforme btw-aftrekmogelijkheden komen. Dus ook hier verliezen lidstaten zeggenschap.

11. Het derde principe³⁶ is dat de btw-hervorming fraude bestendig moet zijn. Op dit deel zal ik niet verder ingaan omdat het niet relevant is voor het onderzoek. Hierbij wordt de wens uitgedrukt om fraude en belastingontwijking zover mogelijk dient tegen te gaan. Hierbij denk ik dan aan uniforme antimisbruikbepalingen, al spreekt het document hier zelf niet over.

12. Een van de maatregelen die de Commissie voorstelt is om te werken met slechts één tarief. Slechts twee derde van de verbruikstransacties wordt geheven op basis van het normale tarief, een derde wordt geheven op basis van verlaagde tarieven of komt in aanmerking als een vrijstelling³⁷. Vanuit de kwestie rond de beleidsruimte die lidstaten bezitten, is het interessant op te merken dat de Europese Commissie één btw-tarief vooropstelt voor alle goederen en diensten. Met het ook op maximale economische efficiëntie, komt deze maatregel de duidelijkheid en eenvoud ten goede. Tegelijkertijd wordt er gepleit om verlaagde tarieven te gebruiken als een beleidsinstrument, met name voor gezondheids-, culturele en milieudoelen, om een gemakkelijke en gelijkere toegang te bieden tot educatieve en culturele inhoud en om prikkels te geven voor eco-innovatie, op kennis gebaseerde groei waarbij gebruik wordt gemaakt van de hulpbronnen³⁸. Ook hier is er dus weer sprake van het spanningsveld eenvoud versus beleidsruimte.

2.1.3 De openbare consultatie inzake btw-tarieven

³⁵ COM (2011) 851 def. 6.

³⁶ COM (2011) 851 def. 6.

³⁷ COM (2010) 695 def. 5.

³⁸ COM (2010) 695 def. 16.

13. De hogervermelde openbare consultatie³⁹ zal nu worden toegelicht omdat ze aan de kern raakt van het onderzoeksthema, met name de beleidsruimte in de btw en met deze raadpleging, het gebruik en de toepassing van algemene en verlaagde tarieven door overheden. Deze raadpleging is geen wetgeving maar een voorbereidend beleidsdocument⁴⁰. Bovendien komen er in deze bevraging heel wat zaken aan bod die de Belgische wetgever/regering heeft ondernomen of misschien in de toekomst zal toepassen, zoals bijvoorbeeld een btw-verlaging in de horeca. De bevraging is een studie waarin aan correspondenten gevraagd wordt in welke mate het interessant is om te werken met verlaagde btw-tarieven in bepaalde sectoren. Dit is relevant voor de thesis aangezien de Europese Commissie de uitkomst van deze studie gebruikt voor een aanpassing van de btw-richtlijn. Bovendien zou het ook de nationale lidstaten kunnen adviseren inzake de wenselijkheid van een verlaagd tarief. Deze bevraging gaat grondig is op de pro's en contra's van tarieven op welbepaalde goederen of diensten. Ze is gebaseerd op de inbreng van 479 personen die kunnen omschreven worden als afkomstig uit het sociaaleconomische middenveld.

14. Over het algemeen bleek er een grote tevredenheid te bestaan over het gebruik van verlaagde btw-tarieven. Daarnaast was er een groep van bevragden die de bestaande reducties wilde behouden en daarbij nog nieuwe goederen toevoegen aan de categorie waar een verlaagd tarief van toepassing is. Anderzijds was er ook een groep die het aantal goederen waar het verlaagd tarief van toepassing op is, wil verminderen. Hun bezwaren zijn dat dit een te grote nalevingskost veroorzaakt voor het bedrijfsleven, dat de bestaande regelgeving te complex is en de aanwezigheid van een aantal praktische moeilijkheden. Deze groep vond het gebruik van verlaagde tarieven als een beleidsinstrument niet efficiënt en niet effectief om vooropgestelde sociale en economische doelen te bereiken⁴¹.

15. Wanneer het gaat om een verminderd btw-tarief in arbeidsintensieve sectoren zoals de woningbouwmarkt en de horeca, zijn de ondervraagden positief. Zij zijn van mening dat dit een positief effect heeft op de economie, dat het een stimulans is voor het creëren van werkgelegenheid, en dat het helpt in de strijd tegen de zwarte economie⁴². Andere voordelen die werden gemeld zijn een verhoogde omzet en een sterkere groei van de betrokken onderneming. Er werd echter ook kritiek geuit. Zo heeft een btw-verlaging op korte termijn tot gevolg dat de prijzen zouden dalen. Bovendien bestaat er rechtsonzekerheid omtrent het btw-tarief op lange termijn⁴³. Ook kan het soms als storend ervaren worden dat voor dezelfde goederen een ander btw-tarief geldt in verschillende lidstaten⁴⁴. Er moet ons inziens worden onderzocht of het niet eenvoudiger

³⁹ TAXUD-D SY (09)D/24191, Summary report of the outcome of the public consultation, review of existing legislation on VAT reduced rates.

⁴⁰ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/summary_report_consultation_vat_rates_en.pdf (consultatie 23 december 2014)

⁴¹ TAXUD-D SY (09)D/24191, 3-4.

⁴² TAXUD-D SY (09)D/24191, 4.

⁴³ TAXUD-D SY (09)D/24191, 5.

⁴⁴ TAXUD-D SY (09)D/24191, 6.

zou zijn om het standaardtarief te laten dalen in combinatie met een vermindering van de gereduceerde tarieven.

16. Daarnaast was er ook een vraag van verschillende respondenten om het toepassingsgebied van het verlaagd tarief uit te breiden. Hier zit volgens mij geen coherente visie in. Zoals hierboven vermeld, bestaan de respondenten vooral uit het middenveld. Heel wat eisen om het toepassingsgebied uit te breiden komen dus van belangengroepen. De vraag om onderhoud en de renovatie van kerken te onderwerpen aan een verlaagd tarief komt bijvoorbeeld hoogstwaarschijnlijk van een religieuze organisatie die respondent is⁴⁵. Dit lijkt natuurlijk een poging van vertegenwoordigers om van de btw-wetgeving een soort grabbelton te maken voor het eigen belang dat zij nastreven.

17. Bijkomende argumenten van de respondenten zijn dat een verlaagd btw-tarief voor renovatie en onderhoud een positief effect zou hebben op het milieu. Het zou ook de kwaliteit ten goede komen. Ook zou dit de armoede terugdringen, de toegankelijkheid voor personen met een beperking aanmoedigen en jobs creëren⁴⁶. Dit is relevant voor de Belgische discussie in verband met het btw-tarief op renovaties van woningen.

2.1.3.1 Horeca

18. Ook het thema van een verlaagd btw-tarief in de horeca kwam in de bevraging aan bod. Een verlaagd btw-tarief in de horeca zou in de gehele EU moeten gelden, en niet in enkele lidstaten zoals nu het geval is. De voordelen van een verlaagd tarief in de horeca zijn dat er minder 'in het zwart' gewerkt wordt, dat sociale- en gezondheidsdoelstellingen worden gerealiseerd en dat de werkloosheid wordt teruggedrongen. Men wijst ook op een verstoring van de mededinging in die zin dat restaurants die een meeneemformule hanteren aan een ander btw-tarief kunnen onderworpen zijn, dan restaurants die etenswaren ter plaatse aanbieden. Deze laatste zijn meestal aan een algemeen btw-tarief onderworpen tenzij de lidstaten gebruikmaken van een afwijking.

2.1.3.2 Woningbouw

19. Wanneer het gaat om de woningbouw, stellen de respondenten dat het verlaagd btw-tarief niet alleen van toepassing moet zijn op de sociale woningbouw maar dat het moet gelden voor de gehele sector, ongeacht het sociale oogmerk.⁴⁷ Men vraagt bovendien om het verlaagd btw-tarief voor woningbouw te harmoniseren in alle EU-lidstaten. De respondenten vinden dat huisvesting een lokale aangelegenheid is, waardoor er volgens hen geen mededingingsprobleem ontstaat wanneer lidstaten een ander btw-tarief hanteren. Men vindt ook dat de lidstaten vrij moeten zijn om een eigen definitie te hanteren over wat sociale woningbouw precies is. Zo'n definitie zou dan wel vijf kernelementen moeten bevatten: het moet de samenleving ten goede komen, het moet

⁴⁵ TAXUD-D SY (09)D/24191, 6.

⁴⁶ TAXUD-D SY (09)D/24191, 7.

⁴⁷ TAXUD-D SY (09)D/24191, 8.

een gelijkheid van kansen bieden, het moet de mogelijkheid bieden aan kwetsbare individuen om te kunnen participeren in de samenleving, het moet de leefomgeving ten goede komen en het moet een doel dienen.⁴⁸

2.1.3.3 Milieuproducten

20. Een hoofdstuk werd geweid aan het btw-tarief op milieuvriendelijke producten en diensten. 85% van de ondervraagden is een voorstander van een verlaagd btw-tarief hierop. De reden voor deze overweldigende meerderheid ligt in het feit dat een laag btw-tarief op milieuvriendelijke producten een belangrijke bijdrage vormt aan de bestrijding van de klimaatopwarming. Een verlaagd btw-tarief maakt producten goedkoper, en bijgevolg beïnvloedt daardoor het koopgedrag van de consument en de vraag naar milieuvriendelijke producten. Hierbij werden twee subcategorieën behandeld. Enerzijds moet een verlaagd btw-tarief worden toegepast bij renovatie of bouw van woningen wanneer specifieke energiebesparende maatregelen worden gebruikt, zoals het installeren van zonnepanelen. Anderzijds was er een groep die vond dat de mate van energie-efficiëntie als criterium gebruikt moet worden voor het toekennen van een voordelig btw-tarief. Bijvoorbeeld een verlaagd btw-tarief voor spaarlampen en niet voor gloeilampen. Dit gezegd zijnde was er ook een groep respondenten die vonden dat andere maatregelen gebruikt moesten worden in plaats van een verandering van het btw-tarief, zoals bijvoorbeeld de creatie van een aftrekpost in de personenbelasting.

2.1.3.4 Energieproducten

21. Ook het thema van energieproducten kwam aan bod in de bevraging. De respondenten vonden over het algemeen dat elektriciteit en gas tot de basisgoederen behoort waarop een verlaagd btw-tarief van toepassing moet zijn, en zijn bijgevolg ook tegen een belasting aan standaardtarief op deze goederen. Mocht deze verlaging niet bestaan, dan zou de maandelijkse kost voor gezinnen stijgen. Daarom wordt het verlaagd btw-tarief op gas en elektriciteit verdedigd als een sociale maatregel om de prijs van energie laag te houden voor de zwaksten in de samenleving⁴⁹. Er wordt geen verstoring van de markt gemeld omdat er geen substituten beschikbaar zijn. De respondenten benadrukken dat het afschaffen van het verlaagd tarief niet leidt tot een verminderd gebruik van energie en dat het niet zou aanzetten tot de aankoop van energie-efficiënte producten⁵⁰. Een ander argument voor het verlaagd tarief om elektriciteit en gas te rechtvaardigen, is dat het relatief minder milieuvervuilend is. Er werd voorgesteld dat wanneer het verlaagd btw-tarief zou worden afgeschaft, dit gecompenseerd zou moeten worden met andere sociale maatregelen zoals een sociaal tarief op gas en elektriciteit of een wettelijke toegestane minimale hoeveelheid⁵¹. Er was ook een groep tegenstanders van het verlaagd btw-tarief op gas en elektriciteit. Zij stelden dat het verlaagd tarief geen aansporing bevat een energiebesparend

⁴⁸ TAXUD-D SY (09)D/24191, 9.

⁴⁹ TAXUD-D SY (09)D/24191, 12.

⁵⁰ TAXUD-D SY (09)D/24191, 13.

⁵¹ TAXUD-D SY (09)D/24191, 13.

gedrag maar dat het juist aanzet tot een groter energieverbruik en daardoor meer CO2 wordt uitgestoten.⁵²

22. Het laatste relevante hoofdstuk van de studie gaat over de vraag in welke mate het schommelen van de btw-tarieven zinvol is. Het antwoord was tweeledig. Enerzijds was er een groep die het goed vond dat btw-tarieven worden gebruikt voor het behalen van sociale- en/of economische doeleinden⁵³. Anderzijds was er een groep die vond dat er beter gewerkt kon worden met directe belastingen om bepaalde doelstellingen te behalen, omdat dit doelgerichter en efficiënter zou zijn dan te werken met een indirecte belasting zoals de btw⁵⁴. De resultaten uit de bevraging benadrukken dat het een vrije keuze van de lidstaten moet zijn om te bepalen welke fiscale stimulus zij wensen te gebruiken. De studie zegt hierover: *"With reference to the principle of subsidiarity, this choice should be left to the member states and the national legislator. Member states should be free to develop their own economic and taxation policy mix in order to adapt to specific national context/preferences of its citizens since a good tax policy is one that responds to country-specific economic circumstances. Stimulating growth and investment across countries with different economic circumstances and levels of infrastructure requires flexible, targeted national tanks and spending policies. This also means that reduced VAT rates where justifiable, should be discretionary and not mandatory."*⁵⁵

23. Er waren ook enkele respondenten tegen het gebruik van btw-tarieven als een beleidsinstrument van de overheid. Argumenten zijn o.a. dat een hoge indirecte belasting als btw niet progressief is omdat iedereen in de samenleving hetzelfde tarief betaald⁵⁶. Dit in tegenstelling tot de progressieve schijven in de personenbelasting. Ook zouden de sociaal kwetsbare personen het meest worden getroffen door een hoge indirecte belasting want zij zien een groot deel van hun koopkracht opgaan aan de btw⁵⁷, anders dan bijvoorbeeld de belastingvrije som in de personenbelasting. Bovendien leidt dit tot een verminderde consumptie omdat de btw als een consumptiebelasting de kost van producten doet stijgen. Een ander nadeel is dat personen die weinig verdienen, een verminderde toegang kunnen hebben tot basisdiensten⁵⁸.

2.2 De Europese beperkingen op de tarieven

24. Een van de mogelijkheden van lidstaten om een beleid te voeren door middel van fiscaliteit is het bepalen van tarieven. Wanneer een overheid iets wil ontmoedigen wordt het tarief verhoogd, wil men daarentegen juist iets aanmoedigen, dan wordt het verlaagd. Omdat de btw voor een zeer groot deel Europees bepaald wordt hebben lidstaten geen absolute vrijheid in het bepalen van de tarieven. De EU biedt een bepaalde omkadering en binnen die omkadering kunnen lidstaten

⁵² TAXUD-D SY (09)D/24191, 13.

⁵³ TAXUD-D SY (09)D/24191, 15.

⁵⁴ TAXUD-D SY (09)D/24191, 16.

⁵⁵ TAXUD-D SY (09)D/24191, 16.

⁵⁶ TAXUD-D SY (09)D/24191, 17.

⁵⁷ TAXUD-D SY (09)D/24191, 17.

⁵⁸ TAXUD-D SY (09)D/24191, 17.

schommelen met de tarieven. De lidstaten hadden een volledige vrije beleidsruimte om de tarieven te hanteren voor 1 januari 1993. Vanaf dit moment werden de fiscale grenzen afgeschaft waarbij een nood ontstond aan harmonisatie om marktverstoring tegen te gaan.⁵⁹ Vanaf 1 januari 1993 werden voor de eerste keer de btw-tarieven geharmoniseerd. De lidstaten mochten niet lager gaan dan 15% voor het normale tarief.⁶⁰

2.2.1 Normaal minimumtarief

25. De Raad van de Europese Unie heeft richtlijn 2010/88/EU⁶¹ aangenomen, die de lidstaten verplicht om voor het normale tarief niet lager te gaan dan 15%. Concreet wordt dit bepaald in art. 97 van de Zesde btw-richtlijn⁶². Dit geldt voor de periode van 1 januari 2011 tot 31 december 2015. De preambule van de richtlijn geeft de redenen weer waarom men een ondergrens heeft vastgesteld. Paragraaf 3 van de preambule wijst op het belang van het voorkomen van een structureel onevenwicht in de Europese Unie om concurrentievervalsingen tegen te gaan. Er wordt ook op gewezen dat dit slechts een tijdelijk stelsel is. De website van de Europese Commissie bevat vooralsnog geen informatie over een eventuele verlenging van dit stelsel of over een nieuwe richtlijn hierover.⁶³

2.2.2 Normaal maximumtarief

26. De richtlijn bepaalt niet wat het maximale tarief moet bedragen. Toch is er een *gentlemen's agreement* dat het normale tarief niet meer mag bedragen dan 25%⁶⁴. Het standaardtarief in België bedraagt 21%. Hiermee zit België ongeveer in het Europees gemiddelde. Ter vergelijking buurlanden hebben als standaardtarief: Duitsland 19%, Frankrijk 20%, Groothertogdom Luxemburg 17%, Nederland 21% en het Verenigd Koninkrijk 20%. Een uitschieter in de lijst is Hongarije, een standaard btw tarief van 27%. Hiermee overschrijdt men dus het akkoord dat 25% als maximumtarief oplegt. Ook al wordt dit akkoord verbroken, volgens de Europese Commissie is dit niet in strijd met het EU-recht. Dit werd bevestigd door David Boubliil, woordvoerder van de Commissaris voor Fiscaliteit, die zei "*If Hungary decides to raise its VAT rate to 27 percent the Commission would not do anything because there no legal obligation to be under 25 percent*"⁶⁵ Als

⁵⁹ A. VAN DOESUM, H. VAN KESTEREN, G.-J. VAN NORDEN, D. EURSER, I. REINIERS en N. SAYEDI, *Draft fundamentals of EU VAT Law*, s.l., 2014, 207.

⁶⁰ Art. 1 richtlijn 92/77/EEG VAN DE RAAD van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG, *Pb. L.* 31 oktober 1992, afl. 316, 1.

⁶¹ Art. 1 van Richtlijn 2010/88/EU van de Raad van 7 december 2010 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, wat betreft de geldigheidsduur van de minimumhoogte van het normale tarief, *Pb.L.*, 10 december 2010, afl. 326, 1.

⁶² Art. 97 richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 10/12/2006, afl. 347, 23.

⁶³ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_en.htm (consultatie 12 februari 2015)

⁶⁴ A. VAN DOESUM, H. VAN KESTEREN, G.-J. VAN NORDEN, D. EURSER, I. REINIERS en N. SAYEDI *Draft fundamentals of EU VAT Law*, s.l., 2014, 211.

⁶⁵ <http://www.reuters.com/article/2011/09/21/hungary-vat-idUSL5E7KL66420110921> (consultatie 13 februari 2015)

conclusie kunnen we stellen dat overheden nog de beleidsruimte hebben om de 25% grens te overschrijden, maar dit zou tegen de bedoeling zijn van het harmoniseren van de btw-wetgeving.

27. De Europese Commissie heeft in het verleden wel geprobeerd om ook het maximumtarief te harmoniseren, maar verkreeg hiervoor in de Raad geen unanimité⁶⁶. Er was alleen een unanimité over een minimum van 15%.⁶⁷

28. In België wordt het tarief wettelijk bepaald in art. 37 WBTW. Dit artikel stelt: *“Bij in Ministerraad overlegd besluit bepaalt de Koning de tarieven en geeft hij de indeling van de goederen en diensten bij die tarieven, rekening houdend met de door de Europese Gemeenschappen terzake uitgevaardigde reglementering. Bij eenzelfde procedure kan Hij de indeling en de tarieven wijzigen wanneer de economische en sociale omstandigheden wijzigen.”* Voor het onderzoek vallen hier twee zaken op.

29. Ten eerste wordt er verwezen naar de Europese beperkingen: er mag namelijk enkel worden gehandeld in de mate dat de Unie dit toelaat. Een bevestiging van het principe dat het Europees secundair recht hoger staat dan de nationale wet. Ten tweede valt op dat het niet het parlement is dat de tarieven bepaalt, waar normaal het parlement de belastingwet moet goedkeuren. Het is de (federale) regering die bepaalt wat het tarief is. In België worden de tarieven vastgelegd in art. 1 van het KB nummer 20 van 20 juli 1970⁶⁸, het algemene tarief 21%.

2.2.3 Gereduceerde tarieven

30. Met betrekking tot de beleidsruimte van lidstaten in de gereduceerde tarieven vallen twee zaken op. De Europese btw-wetgeving laat aan de lidstaten de ruimte voor het instellen van een of twee gereduceerde tarieven. Deze mogen echter niet lager zijn dan 5%. Lidstaten kunnen dus kiezen voor een verlaagd tarief maar de beleidsruimte is beperkt tot 5%. Niet alleen het tarief is beperkt, ook aangaande het aanbod van goederen en diensten waarop dit betrekking heeft is de beleidsruimte beperkt. Art. 98 lid 2 bepaalt dat als de lidstaten ervoor kiezen om gebruik te maken van een verlaagd tarief, dit enkel kan op basis van de goederen en diensten zoals bepaald in de tweede annex van de richtlijn.

31. In de zaak C-119/11⁶⁹ had Frankrijk een abnormaal laag btw-tarief ingesteld van 2.10% op de toegangsbewijzen van premières die worden opgevoerd in zaken die ook iets serveren tijdens het optreden. Frankrijk had dit gedaan om cultuur te promoten en een eenvoudig btw-regime te vestigen. De wetgever had dit tarief vroeger al ingesteld voor 1991 maar daarna werd dit

⁶⁶ R. DE LA FERIA, *The EU VAT system and the internal market*, Amsterdam, IBFD, 2009, 82.

⁶⁷ Art. 1, paragraaf A, lid 1 Richtlijn 96/95 /EG VAN DE RAAD van 20 december 1996 tot wijziging, wat de hoogte van het normale btw-tarief betreft, van Richtlijn 77/388 /EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, Pb. L. 28 december 1996, Nr. L. 338, 89.

⁶⁸ Art. 1 KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, gewijzigd bij BS 8 mei 2013.

⁶⁹ HvJ C-119/11, *Europese Commissie v. de Franse republiek*, 2004, § 32-33.

in overeenstemming gebracht met de Zesde btw-richtlijn naar 5%. In 2007 had de Franse wetgever terug het tarief bepaald van 2.10% maar het HvJ vond dat dit in strijd was met de Zesde btw-richtlijn omdat het beneden de 5% norm was zoals bepaald in art. 99 Zesde btw-richtlijn⁷⁰. Ook art. 110 Zesde richtlijn werd geschonden die een overgangsbepaling is voor de gereduceerde tarieven⁷¹⁷².

32. In België zijn er twee wettelijk gereduceerde tarieven: 6% voor tabel A en 12% voor tabel B van het KB nr. 20 van 20 juli 1970.⁷³ Daarnaast bestaat er een nultarief bijvoorbeeld voor tabaksfabrikanten. De ratio legis van gereduceerde tarieven is om een aantal basisbehoeften goedkoper te houden⁷⁴. Een nadeel van het gebruik van gereduceerde tarieven is dat het de btw-administratie bemoeilijkt en het kan economische verstoringen veroorzaken⁷⁵. In het Belgisch recht heeft een dergelijk nultarief geen wettelijke basis⁷⁶ en is zeer strikt genomen ook in strijd met de Europese btw-wetgeving over verminderde tarieven omdat het lager is dan 5%. Deze nultarieven sluipen binnen via een achterpoortje: namelijk de richtlijn beveelt tal van vrijstellingen voor transacties met een internationaal karakter⁷⁷ bijvoorbeeld voor de export van goederen naar andere EU-landen.

33. Een lidstaat dat veel gebruikt maakt van nultarieven is het Verenigd Koninkrijk. Het land krijg bij de toetreding tot de Europese Gemeenschap 'tijdelijke' uitzonderingen voor de toepassing van nultarieven⁷⁸. Art. 110 Zesde btw-richtlijn laat de lidstaten toe om een nultarief te hanteren op basis van vier cumulatieve voorwaarden: de vrijstelling moest al verleend zijn voor 1 januari 1991, het moet in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht, het moet de consument ten goede komen en de vrijstelling moet sociale reden hebben. Vooral dit laatste criterium is belangrijk want hierin hebben lidstaten beleidsruimte. Een zaak die in deze context van belang is, is C-416/85⁷⁹. De Commissie stelt dat voor de invulling van deze reden van sociaal belang, de lidstaten een discretionaire bevoegdheid hebben. Dit wordt bevestigd door het Hof en deze stelt dat wat de reden van sociaal belang is, een kwestie is van politieke keuze van de lidstaten. Hierbij is wel een

⁷⁰ Art. 99 en art. 110 Zesde btw-richtlijn.

⁷¹ http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=fed871d4-91c3-4a92-8342-c07a5440ee73#Recente_wijzigingen (consultatie 16 februari 2015)

⁷² Art. 110 Zesde btw-richtlijn.

⁷¹ http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=fed871d4-91c3-4a92-8342-c07a5440ee73#Recente_wijzigingen (consultatie 16 februari 2015)

⁷⁴ K. VYNCKE, A. CORDEWENER en L. DE BROE, "Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System by Levying at EU level", *BIFD* 2011, (246) 242-248.

⁷⁵ X, "Opinion statement of the CFE on the review of existing legislation on VAT reduced rates", *BIFD* 2014, (102) 102-104.

⁷⁶ P. WILLE, F. BORGER en M. GOVERS, *Handboek btw 2014-2015*, Intersentia, Antwerpen, 2014, 305-306.

⁷⁷ B. TERRA en J. KAJUS, *A guide to the European VAT directives. Introduction to European VAT 2008*, IBFD, Amsterdam, 2008, 686.

⁷⁸ H. KOGELS, "Editorial, a lot ado about reduced VAT rates", *EC TR* 2014, (244)244-246.

⁷⁹ HvJ 416/85, *Commissie van de Europese Gemeenschappen v. Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland*, Jur. 1988, I, 3148.

communautaire toetsing mogelijk om te oordelen als een lidstaat hierin te ver gaat en het helemaal niets meer te doen heeft met enig sociaal belang⁸⁰.

34. Het Belgische Hof van Cassatie heeft op 13 mei 2005 een belangrijk arrest gevelde over de toepassing van gereduceerde tarieven. De belastingadministratie was van oordeel dat de belastingplichtige diende te bewijzen dat een verlaagd tarief op de handeling van toepassing is. De zaak kwam voor het Hof van Cassatie,⁸¹ waar de rechter het niet eens was met de zienswijze van de belastingdienst⁸². Het is volgens de rechter aan de belastingdienst om te bewijzen dat een gereduceerd tarief niet van toepassing zou zijn. Ook zegt het Hof van Cassatie iets over de toepassing van de gereduceerde tarieven, namelijk het algemeen basistarief is slechts van toepassing indien er niet naar de goederen of diensten in de tabellen van gereduceerde tarieven verwezen wordt. Vermeldingswaardig is in dit verband een uitspraak van het Hof van Justitie in het Halifax arrest, waarin de rechter stelt dat wanneer de belastingplichtige kan kiezen tussen twee transacties, de btw-richtlijn hem niet verplicht te kiezen voor de transactie waarbij de hoogste btw is verschuldigd⁸³. Ook heeft de belastingplichtige het recht om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft⁸⁴.

35. Onze persoonlijke opvatting over het gebruik van het nultarief is genuanceerd. Enerzijds is dit een mechanisme dat toelaat om het recht op aftrek te behouden. Anderzijds volg ik ook de mening van Ben Terra en Julie Kajus die vinden dat een nultarief een vorm is van staatssteun⁸⁵ omdat de tussenpersonen wel allemaal een recht op aftrek kunnen behouden, inclusief de laatste tussenpersoon (de verkoper of aanbieder), zonder dat deze een normaal btw tarief aanrekent (stel 21%).

Het gebruik van gereduceerde tarieven kan ons inziens nuttig zijn. Wanneer bijvoorbeeld er sprake is van een duidelijk, aanwijsbaar, sociaal nut zoals vervoer van personen met een handicap (6% btw), aankoop van geneesmiddelen (6% btw), huisvesting in het kader van sociaal beleid (6% btw) vind ik dit een goede zaak. Bij andere zaken waar gereduceerde tarieven van toepassing zijn het sociaal nut ver te zoeken of verwaarloosbaar. Dit lijkt me meer het werk van bepaalde belangengroepen die een gunstig fiscaal regime willen voor de leden van hun sector zoals bijvoorbeeld kunstvoorwerpen (6%), hotels en camping (6%), restaurantdiensten (12%).

2.2.3.1 Gereduceerde tarieven en de afscherming van de binnenlandse markt

⁸⁰ HvJ 416/85, *Commissie van de Europese Gemeenschappen v. Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland*, Jur. 1988, I, 3152.

⁸¹ Cass.13 mei 2005, AR C. 03.0222.N/1.

⁸² P. MISSOUL, "Cass. 13 mei 2005: spraakmakend arrest over bewijslast van verlaagd btw-tarief", <http://www.dvp-law.com/documents/nieuwsarchief/news-items-2005/20050623-bewijslast-verlaagd-btw-tarief.xml?lang=nl>.

⁸³ Zie rechtsoverweging paragraaf 73, HvJ 255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, 2006, I, 1676.

⁸⁴ Zie voetnoot 70.

⁸⁵ B. TERRA en J. KAJUS, *A guide to the European VAT directives. Introduction to European VAT 2008*, Amsterdam, IBFD2008, 686.

36. Soms gebruiken lidstaten de btw-wetgeving om hun eigen markt beter te kunnen beschermen. Het Hof van Justitie heeft een aantal arresten gevelde over de tarieven en de wettelijkheid hiervan in de toetsing met het gemeenschapsrecht. De eerste zaak die ik hierover wil bespreken is C-200/85 Commissie tegen Italië⁸⁶. In deze zaak hief Italië een normaal btw-tarief op dieselwagens met een cilinderinhoud van 2000 cm³, en een hoger btw-tarief op wagens van meer dan 2000 cm³. Daarna werd de limiet verhoogd, waardoor wagens meteen cilinderinhoud van 2500 cm³ en meer aan het verhoogde btw-tarief zou worden belast. De argumentatie van de Europese Commissie was dat dit een vorm is van discriminatie en afscherming van de interne markt, zoals verwoord in art. 110 VWEU⁸⁷. Dit artikel stelt: *“De lidstaten heffen op producten van de overige lidstaten, al dan niet rechtstreeks, geen hogere binnenlandse belastingen van welke aard ook dan die welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale producten worden geheven.”* De reden die de Europese Commissie aangaf om hierover te besluiten was de argumentatie dat dieselwagens met een cilinderinhoud van 2500 cm³ vooral buitenlandse wagens waren.

37. In paragraaf acht bevestigt het Hof dat volgens haar vaste rechtspraak de lidstaten de beleidsvrijheid hebben om een gedifferentieerde belastingregeling in te voeren op verschillende producten wanneer dit gebeurt op basis van objectieve gegevens en dit schending is van het niet-discriminatiebeginsel. Het Hof doet hierin een test die bestaat uit drie fasen om de verenigbaarheid van btw-verhoging met het Europees recht te beoordelen. Ten eerste kijkt zij of er sprake is van objectieve gegevens, ten tweede wordt er gekeken naar eventuele discriminatie en als laatste wordt er gekeken of het gaat om een afscherming van de binnenlandse markt.

38. Italië had al een btw-verhoging doorgevoerd op luxeproducten en dit werd in eerdere rechtspraak aanvaard. Auto's met een cilinderinhoud van 2500 cm³ worden gezien als luxeproducten. Het feit dat het Hof vroeger reeds een hoger tarief voor luxeproducten had goedgekeurd en dat de cilinderinhoud werd gebruikt als beoordelingsgrens, werd volgens het Hof als niet-willekeurig of onredelijk beschouwd.

39. Voor de tweede fase wordt er gekeken of er niet gediscrimineerd wordt. Het discussiepunt is of het de bedoeling was om in het buitenland geproduceerde dieselwagens te discrimineren. Volgens het Hof is dit niet het geval omdat het uiteindelijk gaat om één type van een ingevoerd model van dieselwagen en omdat ook Italiaanse benzinemodellen worden getroffen door de btw-verhoging.

40. In de derde fase wordt de afscherming van de binnenlandse markt onderzocht. De Commissie gebruikt hier als doorslaggevend argument dat de Italiaanse auto-industrie op het punt stond een dieselwagen te produceren met een cilinderinhoud van juist minder dan 2500 cm³, hiermee wordt impliciet bewezen dat de verhoogde btw-verhoging op maat werd gemaakt voor de

⁸⁶ HvJ C-200/85, *Commissie van de Europese Gemeenschappen v. Italiaanse republiek*, 1986.

⁸⁷ Art. 110 VWEU.

autosector. Het Hof zegt hierover dat tariefverhoging ook buitenlandse autofirma's ten goede komt en dat ook Italiaanse benzinemotoren door de btw-verhoging worden getroffen. Daardoor is het de Commissie niet gelukt om de afscherming te kunnen bewijzen en faalt het beroep tegen de btw-verhoging.

41. Persoonlijk ben ik het niet eens met de beslissing van het Europees Hof. Hiervoor baseer ik me op het verslag⁸⁸ van de rechter-rapporteur van het Hof in deze zaak die het zeer verdacht vindt dat er tot 1977 toen Italië geen dieselauto's met een cilinderinhoud met meer dan 2000 cm³ produceerde onderwierp aan een dubbel btw-tarief en dat juist op het moment dat de Italiaanse auto-industrie een wagen op de markt brengt met iets minder dan 25000 cm³ cilinderinhoud, de wetgeving plots wordt gewijzigd. Een tweede reden waarom ik het niet eens ben met de beslissing is dat het Hof geen afweging maakt van het percentage benzinerijders in Italië om tot deze uitspraak te komen. Het Hof heeft ook nagelaten om te onderzoeken welk automerk deze dieselmotor op de markt bracht en welk marktaandeel dit merk had.

42. Een tweede zaak is C-278/83. In Italië was de btw-wetgeving begin jaren tachtig onderverdeeld in drie categorieën: het basistarief, een verminderd tarief voor essentiële goederen/diensten en een verhoogd tarief voor luxe goederen⁸⁹. Deze zaak gaat over een verschillend btw-tarief van wijnen die worden verkocht in Italië. In Italië werden begin jaren tachtig drie verschillende btw tarieven geheven op schuimwijn.

- 10% btw voor schuimwijnen die gisten in gesloten vaten⁹⁰.
- 18% btw voor schuimwijnen die uit zichzelf gisten in een fles⁹¹.
- 38% btw voor schuimwijnen met afkomstetikettering en die wettelijk voorgeschreven moeten gisten in een fles⁹². Deze categorie wordt door Italië gezien als een luxe-categorie want een zeer hoog btw-tarief is hierop van toepassing.

43. Volgens de Europese Commissie was er een schending van art. 110 VWEU (art. 95 EEG-verdrag) omdat deze laatste categorie in de praktijk enkel maar van toepassing was op geïmporteerde wijnen. De Commissie vindt dat er een ongerechtvaardigd verschil in behandeling is tussen de eerste categorieën van 10% en 18%, en tussen de categorie van 38% btw. Alle wijnen die Italië produceert bevinden zich in categorie 1, enkel geïmporteerde wijnen bevinden zich onder andere in categorie 2, dus de Commissie vindt dat er een schending is van art. 110 VWEU.

⁸⁸ Verslag van de rechter-rapporteur van C-200/85, *De Commissie van de Europese Gemeenschappen v. Italië*, 1986.

⁸⁹ Art. 16 Decreet nummer 633 van de President van de Republiek van 26 oktober 1972, *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*, Ordinary Supplement Nr. 1 tot Nr 292 van 11 november 1972, 2.

⁹⁰ Besluitwet nummer 495 van 4 augustus 1982, *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana* nr 212 van 4 augustus 1982, 5481.

⁹¹ Zie infra voetnoot 50.

⁹² Zie infra voetnoot 50.

44. Ook (wijnproducent) Frankrijk heeft zich bij het beroep van de Commissie aangesloten. Frankrijk erkent dat lidstaten gedifferentieerde btw-tarieven kunnen invoeren op basis van objectieve factoren. Een btw-verhoging op luxegoederen heeft volgens Frankrijk een geoorloofde oorzaak in het kader van een maatschappelijke rechtvaardiging, maar dit moet gebeuren binnen het kader van art. 1110 VWEU. Italië argumenteert dat dit btw-tarief van 38% als luxegoed gerechtvaardigd is omwille van de hoge prijs, waardoor het wordt gezien als een statussymbool en prestigeproduct voor een bevoorrecht cliënteel. De Commissie is het hier niet mee eens. Enerzijds omdat de afkomstetikettering niet mag worden gebruikt als bepaling van een luxeproduct en anderzijds omdat de hoge prijs van een goed geen objectieve factor is om op een fiscale manier afbreuk te doen aan het beginsel in art. 110 VWEU. Het Hof gaat echter niet in op deze argumenten en zegt dat de omschrijving van categorie 2 dient om de binnenlandse markt van wijnen te beschermen. De tweede reden is dat Italiaanse schuimwijnen niet onder de categorie van 38%-tarief vallen terwijl het dezelfde producten zijn. Daardoor is er een schending van art. 110 VWEU door een hoger btw-tarief toe te passen voor 'luxe-wijnen'.

45. Bij deze uitspraak van het Hof sluit ik me aan. Dit is het prototype van een zaak waarbij lidstaten de btw-wetgeving misbruiken om geïmporteerde goederen onaantrekkelijk te maken, om zo de binnenlandse verkopers/producenten te bevoordelen. Alleen is het jammer dat het Hof in deze zaak niet ingaat op de definitie van een luxeproduct want hier gaat het inhoudelijk twistpunt over.

46. Een gelijkaardige zaak is C-230/89⁹³. Het algemeen btw-tarief in Griekenland was 18%⁹⁴, dit werd verlaagd naar 16%⁹⁵. Traditionele sterke Griekse dranken als ouzo en brandewijn vielen onder dit algemene tarief, maar voor sterke dranken die Griekenland niet zelf produceert is dit tarief verhoogd tot 36%⁹⁶. Griekenland probeert het verschil in btw-tarieven te verantwoorden door te zeggen dat de eerste categorie dranken bevat die eerder volks zijn terwijl de tweede categorie luxeproducten zijn. Het Hof is heel duidelijk en zegt dat het fiscaal beleid niet mag dienen om de nationale drankindustrie te bevoordelen.

47. Een tweede argument dat Griekenland inroept om de btw-verhoging te verdedigen, is het fiscaal draagkrachtbeginsel: kleine drankondernemingen zouden geen hogere belasting kunnen dragen en men beroept zich dus op oudere rechtspraak van het Hof voor een gedifferentieerde belastingregeling voor kleine ambachtelijke ondernemingen. Het Hof erkent dat het mogelijk is om kleine ambachtelijke ondernemingen fiscaal voordeliger te behandelen ter verwezenlijking van een legitiem sociaal of economisch doel, maar dat in casu buitenlandse drankproducenten die ook een

⁹³ HvJ 230/89, *Commissie van de Europese Gemeenschappen v. de Helleense Republiek*, Jur. 1991, I, 1920.

⁹⁴ Art. 1, lid 1 wet nr. 1676 van 1986, Grieks Staatsblad nr. 125/A 29 december 1986.

⁹⁵ Art. 4 van circulaire nr. R. 8499/4941 van 28 december 1987.

⁹⁶ Art. 1, lid 2 wet nr. 1676.

kleine ambachtelijke onderneming zijn (bv Hasseltse jeneverstokerij) ook van deze fiscale regeling gebruik moeten kunnen maken.

48. Persoonlijk sluit ik me aan bij deze uitspraak omdat de fiscale beleidsruimte van de lidstaten misbruikt wordt om geïmporteerde producten onaantrekkelijk te maken ten opzichte van de binnenlandse concurrenten. Het is ook een goede zaak dat het Hof duidelijk een deur openzet door te stellen dat een gedifferentieerde belastingregeling (in casu verschillende btw-tarieven) mogelijk zijn op voorwaarde van een legitiem en sociaal doel.

2.2.3.2 Gereduceerde tarieven op gas en elektriciteit.

49. Een derde zaak gaat over een verminderd btw-tarief van 5.50% op het vastrecht van de levering van gas en elektriciteit in Frankrijk⁹⁷⁹⁸. Het vastrecht wordt omschreven als de vaste kosten voor energielevering, aansluiting en het transport van energie. Voor gas en elektriciteit bedraagt het normale btw-tarief van 19,60% btw. Het toenmalige artikel 12, lid 3, sub B van de Zesde richtlijn bepaalt: *“ De lidstaten kunnen voor de levering van aardgas en elektriciteit een verlaagd tarief toepassen, mits er geen gevaar voor de mededinging bestaat. Een lidstaat die voornemens is een dergelijk tarief toe te passen, stelt de Commissie daarvan op voorhand in kennis. De Commissie besluit of er gevaar voor de verstoring van de mededinging bestaat. Indien de Commissie binnen drie maanden na ontvangst van de kennisgeving geen besluit heeft genomen, wordt er geacht geen gevaar voor verstoring van de mededinging te bestaan.”*

50. In de huidige btw-richtlijn bestaat dit artikel niet meer en werd het vervangen door art. 102, Zesde btw-richtlijn. Hierin staat: *“Na raadpleging van het btw-comité kan iedere lidstaat een verlaagd tarief toepassen op de levering van aardgas, elektriciteit en stadsverwarming.”* Dit btw-comité vindt haar rechtsbasis in art. 398 van de richtlijn en is onder het voorzitterschap van de Commissie, samengesteld uit vertegenwoordigers van de Commissie en de lidstaten. Het orgaan adviseert over de toepassing van de btw in de lidstaten, maar de adviezen zijn slechts richtsnoeren en hebben geen wettelijke waarde⁹⁹.

51. Laat deze nieuwe wetwijziging nu meer of juist minder beleidsruimte over aan de lidstaten? Mijn mening is dat er een beetje meer beleidsruimte is voor de lidstaten. De wet waarop de zaak C-384/01 op is gebaseerd geeft een alleenrecht aan de Commissie om te controleren of er een verstoring is van de markt. In de nieuwe wetwijziging is het het btw-comité dat advies geeft hierover maar de lidstaten zetelen ook hierin. Er moet ook gewezen worden op de verplichting van lidstaten in art. 106 VWEU dat stelt dat lidstaten geen maatregelen mogen nemen die de

⁹⁷ HvJ 348/11, *Commissie van de Europese Gemeenschappen v. Franse Republiek*, Jur. 2003, I, 4416.

⁹⁸ Art. 29 Wet nummer 98-1266 van 30 december 1998 houdende de begrotingswet voor 1999, *Journal Officiel de la République Française* 31 december 1998, 20050.

⁹⁹ B. PEETERS, *Europees belastingrecht*, Gent, Larcier Gent, 2005, 663-664.

mededinging schenden voor openbare nutsbedrijven. De Commissie oefent hier ook een toezicht op.¹⁰⁰

52. In de zaak is de Commissie het niet eens met het besluit van Frankrijk om een gereduceerd btw-tarief toe te passen op het vastrecht. Er zijn twee materieelrechtelijke grieven en een procedurele.

53. De eerste vraag is of het vastrecht moet worden beschouwd als een afzonderlijke, specifieke prestatie of als een tegenprestatie voor de levering van elektriciteit. Het Hof oordeelt hierover dat dit kan worden gezien als een tegenprestatie en aldus een levering. De reden hiervoor is dat de Commissie dit oorspronkelijk zo had aanvaard en geen enkel argument gebruikt waarom het niet als een levering zou kunnen worden gezien.

54. Het tweede argument van de Commissie is dat de marktwerking verstoord wordt omwille van de fiscale neutraliteit en het feit dat het verlaagd tarief slechts op één aspect van toepassing is (namelijk het vastrecht). Ook dit spreekt het Hof tegen want de Commissie kan niet aantonen dat het fiscale neutraliteitsbeginsel in de btw wordt geschonden en dat het gereduceerd tarief niet beperkt zou kunnen worden toegepast.

55. Het procedurele argument is dat de Europese Commissie zichzelf extra macht toekent, ten nadele van de lidstaten door de termijn van 3 maanden zoals verwoord in art. 12, lid 3 sub B te laten verlengen of te schorsen. Een ander verwijt van het Hof aan de Commissie is dat zij haar oorspronkelijke termijn van drie maanden niet goed heeft gebruikt om aan te tonen dat Frankrijk wel degelijk de marktwerking verstoort door een verlaagd tarief te hanteren. Bijgevolg verliest de Commissie het beroep tegen Frankrijk.

56. Deze zaak is belangrijk voor het onderzoek omdat het iets zegt over de beleidsruimte die lidstaten hebben, zelfs als het hen wordt toegekend vanuit de btw-richtlijn.

57. Globaal gezien vindt de Europese Commissie dat er sprake is van een juridisch conflict omdat een bepaalde lidstaat de haar toegekende beleidsruimte uitoefent, zonder dat zij dit conflict juridisch kan onderbouwen of kan bepalen waaruit dit conflict precies bestaat. De drie grieven worden allemaal afgewezen omdat de Commissie niets kan aanvoeren om haar argumenten te staven. De vraag is dan waarom de Europese Commissie een beroep aantekent, dat ze niet grondig kan staven, op basis van een handeling waarover de lidstaten vanuit de btw-richtlijn nog beleidsruimte over hebben?

58. Persoonlijk heb ik bij dit arrest het idee dat het antwoord moet worden gezocht buiten het juridische kader, namelijk dat er een soort van machtsspel woedt over wie het laatste woord heeft

¹⁰⁰ Art. 106, paragraaf 3 VWEU.

binnen een bepaalde domeinen binnen de btw-wetgeving. Deze indruk wordt voor mij bevestigd in het afwijzen van de derde grief omdat de Commissie zichzelf een extra bevoegdheid heeft toegekend die niet in de btw-richtlijn vermeld staat terwijl Frankrijk niets meer doet dan beleidsruimte innemen wat haar toegestaan wordt in de btw-richtlijn.

2.2.3.3 Gereduceerde tarieven op waterlevering

59. Een soortgelijke zaak waarin lidstaten een gereduceerd tarief toepassen in basisbehoeften is de zaak C-442/05¹⁰¹. De levering van water gebeurt aan een gereduceerd tarief van 7% btw maar op de aansluiting aan het leidingnet is het normaal tarief van 16% btw van toepassing.¹⁰²Een intercommunale wil dat ook de aansluiting zou gebeuren aan een gereduceerd tarief. De intercommunale probeert eerst een willig beroep bij de Duitse belastingdienst, dit wordt afgewezen. Daarna gaat de zaak naar de fiscale rechter in Sachsen (Finanzgericht Sachsen). Deze geeft de intercommunale gelijk. De belastingdienst stelt hierop een beroep in en de zaak belandt bij de hoogste fiscale rechter (Bundesfinanzhof), deze stelt een prejudiciële vraag aan het Hof.

60. In principe zijn publiekrechtelijke lichamen in de btw-wetgeving niet belastingplichtig¹⁰³, dit wil zeggen dat zij worden gezien als verbruikers en bijgevolg de economische last moeten dragen van de btw, want een eindverbruiker kan de btw niet aftrekken. Waterlevering is de levering van een goed waarvoor publiekrechtelijke lichamen wel belastingplichtig kunnen zijn, dit wil zeggen, hun klanten btw kunnen laten betalen¹⁰⁴. De voorwaarde is wel dat de werken die zij doen enige omvang hebben.

61. Bovendien laat art. 98 lid 2 Zesde btw-richtlijn¹⁰⁵ toe dat lidstaten de beleidsruimte hebben om een verlaagd tarief te gebruiken voor de waterlevering. Daarom is het voor de intercommunale van belang als de aansluiting onder deze definitie zou vallen.

62. De eerste vraag was of het aansluiten aan de waterleiding valt onder het begrip 'levering van water' door een publiekrechtelijk lichaam. Het Hof kijkt naar Annex 1, lid 2 van de richtlijn om te stellen dat het de bedoeling is geweest van de Europese wetgever om publiekrechtelijke lichamen altijd btw-plichtig te maken.¹⁰⁶ Daarnaast stelt het Hof dat het begrip 'de levering van water' wordt gekenmerkt door de terbeschikkingstelling van water aan het publiek en de aansluiting op het leidingnet is een absolute voorwaarde voor deze terbeschikkingstelling. Dus het aansluiten op de waterleiding valt onder het begrip levering van water.

¹⁰¹ HvJ 442/05, *Finanzamt Oschatz v. Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, Jur. 2008, I, 1827.

¹⁰² Art. 12, lid 1 en lid 2 Umsatzsteuergesetz van 1999 *Bundesgesetzblatt* 18 juni 1999, 1286.

¹⁰³ Art. 13 Zesde btw-richtlijn.

¹⁰⁴ Annex 1, lid 2 Zesde btw-richtlijn.

¹⁰⁵ Voor een concreet overzicht van deze levering van goederen moet verwezen worden naar Annex 3, lid 2 Zesde btw-richtlijn.

¹⁰⁶ Art. 13, lid 1 en lid 2 Zesde btw-richtlijn vertrekken vanuit het beginsel dat publiekrechtelijke lichamen in principe niet belastingplichtig zijn, tenzij een activiteit beoefenen die de mededinging teveel zou verstoren.

63. Het tweede deel van de vraag gaat over het feit of een individuele aansluiting onder het begrip 'waterdistributie' valt zodat een gereduceerd tarief van toepassing is. Het Hof vindt van wel omdat de definitie van waterdistributie duidelijk genoeg is en omdat een individuele aansluiting op het leidingnet noodzakelijk is. Het Hof geeft wel een beperking, namelijk de verlaagde tarieven moeten in overeenstemming zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit.

64. Ook België heeft een verlaagd tarief op waterdistributie. Voor het waterverbruik is dit tarief vastgesteld op 6%¹⁰⁷. Deze 6% is ook van toepassing op de wateraansluiting, dus een dergelijk geschil zou in België niet van toepassing zijn¹⁰⁸.

65. Dit arrest toont aan hoe in de praktijk de btw-ruimte van lidstaten wordt beperkt. Ten eerste in verband met de hoedanigheid van publieke rechtspersoon, ten tweede mogen lidstaten geen andere zaken toevoegen aan de lijst die bepaald is in de derde annex van de richtlijn. Voor de rest kan ik me vinden in de uitspraak van het Hof. De Duitse belastingdienst heeft van het Hof ongelijk gekregen omdat ze een beoordelingsfout hebben begaan. Bij gebrek aan een definitie in de richtlijn over waterdistributie, heeft de belastingdienst een eigen definitie gecreëerd en deze bijgevolg op de casus toegepast (door de aansluiting als een aparte levering te zien). Maar het Hof zegt duidelijk in paragraaf 30 dat wanneer een eigen definitie in de richtlijn ontbreekt, men niet alleen moet kijken naar de verwoordingen maar ook naar de doelstelling en context van de regeling. Ons inziens kan de context en doelstelling van een gereduceerd tarief op waterdistributie gezien worden als het verlenen van een basisdienst aan de bevolking met een gunstig tarief om ook de allerarmsten te kunnen voorzien in een aantal basisbehoeften. Een tweede 'regel' die als informele richtsnoer kan dienen voor lidstaten/belastingadministraties voor de beleidsruimte inzake definities is de constructie: een bijzaak (de aansluiting) die een absolute noodzaak vormt, volgt de hoofdzaak (de waterdistributie).

2.2.4 Gereduceerde tarieven en het gelijkheidsbeginsel

66. De lidstaten moeten wanneer ze de btw-tarieven bepalen steeds het gelijkheidsbeginsel respecteren. Gelijke of soortgelijke situaties mogen niet fiscaal anders behandeld worden. Een dergelijke zaak waarin het gelijkheidsbeginsel werd geschonden is C-109/02¹⁰⁹. In deze zaak heft Duitsland een verlaagd btw-tarief van 7% voor solisten die tegelijkertijd als concertorganisator werken of optreden in een muzikensemble rechtstreeks voor een publiek¹¹⁰. Voor solisten die werken in dienstverband van een concertorganisator wordt het normale btw-tarief geheven. Het eerste middel van Duitsland wordt verworpen omwille van een schending van de fiscale

¹⁰⁷ Tabel A, lid 8 KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, gewijzigd bij BS 8 mei 2013.

¹⁰⁸ http://aww.water-link.be/files/uploads/document/volledige-tarievenlijst_1.pdf (consultatie 1 maart 2015)

¹⁰⁹ HvJ 109/02, *Commissie van de Europese Gemeenschappen v. Bondsrepubliek Duitsland*, Jur. 2003, I, 12693.

¹¹⁰ Art. 12, lid 2, punt 7, sub a Umsatzsteuergesetz van 1999, *Bundesgesetzblatt* I 1270.

neutraliteit. Het Hof bevestigt dat wanneer lidstaten ervoor kiezen om een verlaagd btw-tarief toe te passen, dit een bevoegdheid is van de lidstaten maar zegt het Hof *“het beginsel van fiscale neutraliteit, verzet zich er met name tegen, dat soortgelijke goederen of diensten, dus die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld, zodat die goederen of die diensten aan een uniform tarief moeten worden onderworpen.”*¹¹¹

67. Duitsland probeert in twee verweermiddelen wel degelijk een verschil in behandeling te rechtvaardigen. Duitsland voert aan dat het aantal personen dat zich op het podium bevindt een objectief criterium is, beslissend voor de inhoud en de structuur van de gespeelde muziek. Dit speelt volgens de rechter geen rol. Impliciet zegt het Hof dat er een schending is van het objectiviteitsbeginsel omdat er geen bewijs is dat men in een verschillende situatie verkeerd. Het objectiviteitsbeginsel bepaalt dat op gelijksoortige handelingen een en dezelfde regel moet worden toegepast. Opmerkelijk is ook dat Duitsland zich beroept op een gebrek aan harmonisatie in de definitie van de categorieën waarop een gereduceerd tarief van toepassing is. Hierbij roept Duitsland het beginsel *“nemini licet venire contra factum proprium”*¹¹² in. Maar ook dit rechtvaardigt volgens het Hof niet het onderscheid van de behandeling van solisten. Uiteindelijk verliest Duitsland de zaak omwille van de ongelijke behandeling van solisten.

68. Persoonlijk kan ik me vinden in het arrest van het Hof. Het is vreemd dat Duitsland in de procedure voor het Hof niet aangeeft waarom het noodzakelijk is om een verschillend btw-tarief te heffen. De publicatie van de uitspraak zegt wel dat dit gebeurd is in een correspondentie met de Commissie tijdens de aanmaningsprocedure. Deze is helaas niet openbaar. Duitsland heeft deze zaak ons inziens verloren omdat het er niet in slaagde in haar hoofdargument het onderscheid aan te tonen tussen solisten die zich rechtstreeks tot het publiek richten of werken via een muziekensemble enerzijds en anderzijds diegene die rechtstreeks werken voor een concertorganisator. Het is dus een beperking voor lidstaten in de btw-wetgeving om gelijksoortige handelingen verschillend fiscaal te behandelen zonder dat men voldoende objectieve verschillen kan aanwijzen.

69. Zoals hierboven aangegeven hecht het Hof zeer veel belang aan het beginsel van fiscale neutraliteit wanneer verlaagde tarieven worden toegepast. Een ander arrest waarin het Hof dit duidelijk heeft gemaakt is C-267/99¹¹³. In paragraaf 35 stelt het Hof: *“Bijgevolg behoort het tot de bevoegdheid van de betrokken lidstaten om te bepalen welke handelingen ingevolge deze bepalingen van de Zesde richtlijn voor een verlaagd tarief in aanmerking kunnen komen, en om die handelingen te definiëren.”* En in paragraaf 36: *“Bij de uitoefening van deze bevoegdheid moeten de lidstaten evenwel het beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen. Dit beginsel verzet zich met*

¹¹¹ HvJ 109/02, *Commissie van de Europese Gemeenschappen v. Bondsrepubliek Duitsland*, Jur. 2003, I, 12700, paragraaf 19-20.

¹¹² Schending van het verbod te handelen in strijd met zijn eigen eerdere handeling.

¹¹³ HvJ 267/99, *Christiane Adam, echtgenote Urbing v. Administration de l' enregistrement et des domaines*, Jur. 2001, I, 7494.

name ertegen, dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw, ongelijk worden behandeld zodat die goederen of diensten aan een uniform tarief worden onderworpen.”

2.3 Beperkingen vanuit de algemene Europese rechtsbeginselen

70. Zoals hoger gesteld is de btw-wetgeving gebaseerd op een Europese richtlijn. Krachtens art. 19 paragraaf 3, lid b VEU¹¹⁴ doet het Hof uitspraak overeenkomstig de verdragen op verzoek van de nationale rechterlijke instanties bij wijze van prejudiciële beslissing over de uitlegging van het recht van de Unie over de geldigheid van de door de instellingen vastgestelde handelingen. Ook al is het niet expliciet vermeld, de nationale rechter moet richtlijnen interpreteren in overeenstemming met het Europees recht.¹¹⁵ De Europese rechtspraak geeft soms ook aan hoe dit moet gebeuren. In de zaak Faccini Dori, een zaak die ging over niet tijdige omzetting van een consumentenrichtlijn, zegt het Hof in paragraaf 26 dat de rechter het nationale recht zoveel als mogelijk moet uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de richtlijn teneinde het hiermee beoogde resultaat te bereiken.¹¹⁶ Een soortgelijke uitspraak werd er gedaan in de zaak Kolpinghuis. Hier zei het HvJ dat nationale wetgeving in het licht van het doel en de bewoordingen moet worden uitgelegd.¹¹⁷

71. Een andere beperking die komt vanuit algemene Europese rechtsbeginselen is de theorie van de directe werking van een richtlijn. Stel er is een nationale wet die ingaat tegen een Europese richtlijn, bijvoorbeeld de btw-richtlijn, dan zal de rechter de richtlijn moeten toepassen als de bepalingen van de richtlijn onvoorwaardelijk zijn, voldoende duidelijk en rechten aan individuen toekent.¹¹⁸

72. Het kernarrest wanneer het gaat over de directe werking¹¹⁹ van een richtlijn in btw-verband is het arrest Becker. Mevrouw Becker is een kredietbemiddelaarster die een conflict heeft met de Duitse fiscus. Duitsland zou de interne wetgeving moeten aanpassen omwille van de btw-richtlijn tegen 1 januari 1979 waarbij kredietbemiddeling werd vrijgesteld van btw. De richtlijn moest tegen 1 januari 1980 worden omgezet, dus Duitsland was een jaar te laat met de omzetting. De Duitse fiscus vond dat mevrouw Becker een btw moest betalen voor de periode 1979-1980. Ze ging hier niet mee akkoord en beriep zich op de richtlijn om aan de belasting te ontsnappen. Er werd een prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie of mevrouw Becker zich rechtstreeks kon beroepen op art. 13 B, sub d-1 van de Zesde btw-richtlijn van 17 mei

¹¹⁴ Art. 19, paragraaf 3, lid B, Verdrag betreffende de Europese Unie.

¹¹⁵ A. VAN DOESUM, H. VAN KESTEREN, G.-J. VAN NORDEN, D. EUSER, I. REINIERS, N. SAYEDI, *Draft fundamentals of EU VAT Law*, s.l., 2014, 23-24.

¹¹⁶ HvJ 91/92 P. Faccini Dori v. Recreb Srl, Jur, 1994, I, 3357, paragraaf 26.

¹¹⁷ HvJ 80/86, Kolpinghuis Nijmegen BV v. Openbare Ministerie, Jur, 1987, I, 3987, paragraaf 14.

¹¹⁸ A. VAN DOESUM, H. VAN KESTEREN, G.-J. VAN NORDEN, D. EUSER, I. REINIERS, N. SAYEDI, *Draft fundamentals of EU VAT Law*, s.l., 2014, 26.

¹¹⁹ C.B. JESPERSEN, *Intermediation of Insurance and Financial Services in European VAT*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2011, 190.

1977¹²⁰. In de procedure zijn zowel de Franse als de Duitse regering een procespartij tegenover de Commissie die de belangen behartigt van mevrouw Becker. Beide regeringen bevestigen de directe werking van bepaalde richtlijnen in het algemeen maar stellen dat dit niet van toepassing is op de betreffende bepaling van de btw-richtlijn. De Franse regering gebruikt als argument dat de btw-richtlijnen een geleidelijke harmonisatie beogen en zeker geen vervanging door een gemeenschappelijke regeling. Frankrijk stelt ook dat de richtlijn een aantal bepalingen bevat waarbij de lidstaten nog een beoordelingsmarge in hebben. Juist omwille van deze beoordelingsmarge, betoogt Frankrijk, is er in de btw-richtlijn geen directe werking. Ook de Duitse regering oordeelt dat art. 13 geen directe werking is omdat de lidstaten nog een beoordelingsmarge hebben. Het Hof antwoordt hierop dat een richtlijn aan lidstaten een resultaatsverbintenis oplegt en oordeelt hieruit dat wanneer een lidstaat verplichtingen niet tijdig heeft getroffen, de verplichtingen die men niet heeft gedaan, niet kunnen worden tegengeworpen aan particulieren. Het Hof stelt ook wanneer particulieren zich rechtstreeks kunnen beroepen op een richtlijn: de bepalingen van de richtlijn moeten inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk zijn, de verplichtingen voor de lidstaat moeten voldoende nauwkeurig zijn en de lidstaat moet te laat zijn met de verplichting. Dit geldt ook voor bepalingen die rechten toekennen aan particulieren en die deze bepalingen tegenover een lidstaat kunnen invoeren. Het Hof bevestigt dat de btw-richtlijn een harmonisatiemaatregel is die nog een beoordelingsmarge met bevoegdheden en keuzevrijheden laat aan de lidstaten. Het Hof vervolgt dan dat, ook als er sprake is van een dergelijke beoordelingsmarge voor de lidstaten, particulieren niet het recht kan worden ontzegd om zich op deze bepalingen te beroepen omdat ze uit hun verband kunnen worden losgemaakt. Dit is een minimum waarborg die voortvloeit uit het dwingend karakter van een richtlijn¹²¹. Het Hof vindt dit logisch omdat lidstaten uiteindelijk door niet te handelen bepaalde rechtsgevolgen voor particulieren teniet zouden kunnen doen. In paragraaf 30 staat een cruciale uitspraak van het Hof voor het onderzoek. Deze luidt *“Men kan zich derhalve noch het algemene karakter van de betrokken richtlijn, noch de ruimte die zij elders aan de lidstaten laat, aanvoeren om iedere werking te ontzeggen aan die bepalingen die zich naar hun inhoud ertoe lenen in rechte te worden ingeroepen, ook wanneer de richtlijn in haar geheel nog niet ten uitvoer is gelegd.”* Men andere woorden, ook al hebben de staten nog beleidsruimte die de richtlijn hen toelaat, zij kunnen dit niet invoeren om particulieren bepaalde rechten te ontzeggen.

73. De tweede reden waarom dit arrest zo interessant is voor het onderzoek is het verweer hiervan door de belastingadministratie in het hoofdgeding, bijgetreden door de Duitse regering in de zaak voor het HvJ. Zij beroepen zich op de zinsconstructie “onder de voorwaarden die zij vaststellen” om toch nog de directe werking te ontzeggen wegens de voorwaardelijkheid in de theorie over de directe werking. Het Hof gaat hier niet op in omdat de zinsconstructie dient om een

¹²⁰ Dit artikel bepaalt: “Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten 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 of misbruik te voorkomen: ...d) 1 Verlening van kredieten en bemiddeling inzake kredieten, alsmede het beheer van kredieten door diegene die ze heeft verleend.”

¹²¹ Zoals bepaald in het toenmalige art. 189, derde alinea van het EEG-verdrag.

juiste en eenvoudige toepassing van de richtlijn te verzekeren en om fraude en ontwijking tegen te gaan.

74. De Duitse regering beroept zich ook op onderdeel C van art. 13 van de richtlijn¹²² op het bedoelde keuzerecht van de lidstaten. Het Hof antwoordt hierop dat dit keuzerecht bedoeld is voor de belastingplichtigen en niet voor de lidstaten. Het is niet een keuzerecht bedoeld om de vrijstelling voor kredietbemiddeling te beperken. De rest van de argumenten in de zaak zijn niet relevant voor het onderzoek.

75. Het antwoord van het Hof is dat de Duitse belastingdienst mevrouw Becker niet kan tegenwerpen dat de richtlijn nog niet ten uitvoer is gelegd.

2.4 Beperkingen vanuit algemene btw-beginselen

2.4.1.1 Economische activiteit.

76. Zoals hierboven al werd aangegeven, is de btw een belasting die als doel heeft om de private consumptie te belasten. Nu volgen een aantal belangrijke arresten waaruit blijkt dat lidstaten, in casu belastingadministraties het soms moeilijk hebben met het begrip 'economische activiteit'. Dit is voor de btw-wetgeving van cruciaal belang omwille van twee redenen: de aftrekbaarheid van voorbelasting specifiek en de rechtszekerheid in het algemeen.

77. Een belangrijke btw-arrest van het Europees Hof van Justitie in dit verband is het Hong Kong trade arrest¹²³. De overheid van Hong Kong had in Nederland een promotiekantoor gevestigd voor de versterking van de bilaterale handel tussen Hong Kong en Nederland. Concreet bestond de activiteit uit het verschaffen van promotie en informatie aan geïnteresseerde ondernemers. Een belangrijk detail in de zaak is dat het kantoor dit gratis deed, want het werd gesubsidieerd door de overheid van Hong Kong en het kreeg een deel van de importheffingen. De Nederlandse fiscus zag dit kantoor eerst als een belastingplichtige, stortte vervolgens geld terug maar besloot dat het daarna geen belastingplichtige meer was in de btw-wetgeving en vorderde het geld terug. Het geschil kwam voor de Hoge Raad en die stelde twee prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie. De vraag luidde of dat het handelskantoor Hong Kong Trade Development Council een belastingplichtige was in de btw-wetgeving.

78. In paragraaf 9 bevestigt het Hof dat de btw een verbruiksbelasting is door te stellen dat: "*de belasting niet meer aftrekbaar is zodra men aan het eind van de transactieketen is gekomen. De belasting wordt dus geheven van de eindverbruiker, die het bedrag ervan niet op anderen kan afwentelen, daar er geen verdere transactie tegen een bepaalde prijs meer is.*"

¹²² Deze bepaling luidt: " Keuzerecht. De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van: ... b) de handelingen bedoeld in B sub d... De lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken; zij stellen de bepalingen voor de uitvoering ervan vast."

¹²³ HvJ 89/81, *Staatssecretaris van Financiën v. Hong Kong Trade Development Council*, Jur, 1982, I, 1277.

79. In paragraaf 10 oordeelt het Hof dat men voor het stellen van een rechtshandeling om niet, geen btw-plichtige is maar wel een eindverbruiker. De reden waarom het Hof dit stelt is omdat de productieketen bij het handelskantoor ophoudt.

80. Het is dus duidelijk dat lidstaten niet de bevoegdheid hebben om soeverein te bepalen of men al dan niet belastingplichtig is. Het oordeel van de belastingautoriteiten hangt af van de btw-richtlijn en de interpretatie die het HvJ er aan geeft.

81. Niet alleen over de vraag wie belastingplichtig is, is de beleidsruimte beperkt maar ook over hetgeen belast wordt, dit is namelijk de consumptie van goederen en de consumptie van diensten. En het belasting moment vindt altijd plaats voor de consumptie en niet achteraf¹²⁴.

82. Een van de hoofdbeginselen van btw is de economische neutraliteit ervan. Dit wil zeggen dat de belasting geen fiscale last mag zijn voor alle economische tussenpersonen. Om dit mogelijk te maken vindt er in de economische keten telkens een aftrek plaats van de verschuldigde btw zodat de fiscale last uiteindelijk bij de eindverbruiker komt te liggen.

2.4.1.2 Het recht van aftrek

83. Het recht van aftrek is een essentieel kenmerk van de btw-wetgeving¹²⁵. De eerste zaak hieromtrent is de zaak Rompelman¹²⁶. Deze zaak is om verscheidene redenen belangrijk voor het onderzoek. Dit arrest is het kernarrest van de economische neutraliteit van de btw. Het toont ook aan hoe concreet de invloed van nationale belastingadministraties wordt verminderd ten voordele van het Europees recht.

84. Het arrest gaat over het echtpaar Rompelman dat in conflict komt met de Nederlandse fiscus. Het koppel verwierf een onroerend goed en ze hadden plannen om er een toekomstige toonzaal te bouwen die zij zouden willen verhuren aan ondernemers. In de toenmalige Nederlandse btw-wetgeving was er in principe een vrijstelling op de btw, dat in uitzonderlijke gevallen kon worden opgeheven. Het echtpaar stuurde een verzoekschrift naar de Nederlandse fiscus om zich te beroepen op die uitzondering en dat zij de voorbelasting al wilden aftrekken van de termijnen waarin zij de toonzaal wilden gaan bouwen. Belangrijk voor de zaak is dat zij eerst de aanvraag van aftrek van voorbelasting hadden aangevraagd en pas nadien hadden zij de akten laten verlijden.

85. Het *juridisch* conflict ontstaat dat de belastingdienst de gevraagde teruggave van de btw weigerde omdat de daadwerkelijke exploitatie nog niet was begonnen. De zaak belandde bij de

¹²⁴ Rechtsoverweging 7.

¹²⁵ M. AUJEAN, "Article. Harmonization of VAT in the EU: Back to the future", *EC TR* 2012-13, (139) 134-143.

¹²⁶ HvJ 268/83, D. A. Rompelman, E. A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën, *Jur.* 1983, I, 655.

Hoge Raad nadat de rechter van het hoogerechtshof had gezegd dat zij geen ondernemers waren die een zaak exploiteren, want dat vereist het bestaan van een zaak, wat een zakelijk recht impliceert, terwijl het koppel in praktijk een vorderingsrecht zou hebben verkregen. Het vorderingsrecht hierin is het recht op de aannemer om de zaal te bouwen.

86. De Hoge Raad stelde een prejudiciële vraag aan het HvJ om te weten of de interpretatie van de Nederlandse rechter over de btw-wet in overeenstemming was met de Europese btw-richtlijn. De vraag luidde: moet reeds vanaf het tijdstip waarop iemand een toekomstige zaak koopt met het oogmerk te zijner tijd te verhuren, gesproken worden van een exploitatie in de zin van art. 4, 2^{de} lid, tweede volzin van de Zesde richtlijn? Volgens de Nederlandse overheid is dit moment de datum waarop men inkomsten ontvangt. Voor de Commissie is dit het moment waarop de eerste voorbereidingshandeling wordt gesteld, dan kan men de voorbelasting kan drukken.

87. In paragraaf 16 benadrukt het Hof het beginsel van de neutraliteit in de btw. Het hof zegt dat het een basisbeginsel is van de btw-wetgeving dat bij elke transactie slechts btw is verschuldigd onder aftrek van het bedrag aan btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs van de goederen en diensten rechtstreeks zijn belast en dat volgens de aftrekregeling alleen belastingplichtigen die reeds voordien op de goederen en diensten geheven btw in mindering mogen brengen op de door hen verschuldigde btw¹²⁷. Het Hof bevestigt ook het doel van de aftrekregeling, namelijk om de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw¹²⁸. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van de activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van de btw zijn onderworpen.

88. Over de feiten van de zaak geeft het Hof het koppel gelijk en stelt dat de aankoop van een onroerend goed kan gezien worden als een voorbereidende werkzaamheid. Het Hof stelt expliciet dat het in strijd zou zijn met het neutraliteitsbeginsel als de activiteiten geacht worden aanvang te nemen op het moment dat het onroerend goed daadwerkelijk wordt geëxploiteerd.¹²⁹ Bovendien vereist het beginsel van neutraliteit dat de eerste investeringsuitgaven die worden gedaan ten behoeve van een onderneming als economische activiteiten worden gekenmerkt. Iedere andere uitlegging zou neerkomen op een willekeurig onderscheid van investeringsuitgaven. En het Hof koppelt wel een voorwaarde aan een dergelijke investeringsuitgave die plaatsvindt voor de daadwerkelijke exploitatie, ze moet een nauw verband tonen en noodzakelijk zijn voor de toekomstige exploitatie.

¹²⁷ Zie rechtsoverweging 16, HvJ 268/83, D. A. Rompelman, E. A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën, *Jur.* 1983, I, 655.

¹²⁸ Zie rechtsoverweging 19 *ibid.*

¹²⁹ S.T.M. BEELEN, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer, Kluwer, 2009, 98.

89. Een ander belangrijk arrest is het Inzo-arrest¹³⁰. In tegenstelling tot de vorige zaak gaat het hier om een geschil met de Belgische fiscus. Inzo was een intercommunale voor zeewaterontzilting, maar de communale moest haar activiteiten nog aanvangen. Ze had wel al kosten gemaakt voor een rentabiliteitsproef, bestaande uit uitrustingsgoederen en onderzoek. Op deze kosten werd btw betaald en vervolgens werd deze teruggestort door de Belgische fiscus, door middel van het recht op aftrek.

90. Het juridisch probleem ontstaat wanneer blijkt dat het project niet rendabel zal zijn, de vennootschap in vereffening gaat en plots een document ontvangt van de fiscus waarin wordt geëist om de btw terug te betalen aan de belastingadministratie, vermeerderd met een boete en verwijlinteressen. Het argument van de belastingdienst is namelijk dat er nooit een belastbare handeling werd gesteld door de vennootschap omdat men door de negatieve rentabiliteitsproef nooit was begonnen met de hoofdactiviteit, het ontzilten van zeewater. Het argument van de vennootschap is dat zij op ondubbelzinnige wijze te kennen had gegeven om regelmatig belastbare handelingen te verrichten. De belastingdienst antwoordde dat het niet zeker was of de vennootschap tot de hoofdactiviteit zou over gaan. De rechter van eerste aanleg te Brugge stelt een prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie over de draagwijdte van art. 4 lid 1 en lid 2 van de Zesde btw-richtlijn om te oordelen of deze rentabiliteitsproef viel onder het begrip economische activiteit. Het Hof geeft de belastingdienst ongelijk en steunt hierbij op vijf argumenten.

91. Het Hof citeert het arrest Rompelman en benadrukt dat de eerste investeringen die worden gedaan ten behoeve van de onderneming worden aangemerkt als economische activiteiten en wat in strijd zou zijn met het beginsel van neutraliteit als dit zou gebeuren op het moment van daadwerkelijke exploitatie. Indien de belastingadministratie dit wel zou doen, zou het neerkomen op een willekeurig onderscheid tussen investeringsuitgaven gedaan voor exploitatie enerzijds en anderzijds investeringen gedaan na de daadwerkelijke exploitatie van een onroerend goed¹³¹. De belastingadministratie moet in dit verband ook rekening houden met het kenbaar gemaakte voornemen van de onderneming. In paragraaf 18 bevestigt het Hof, dat wanneer men belastingplichtig is voor de hoofdactiviteit, het ontzilten, het verrichten van de rentabiliteitsproef gezien kan worden als een economische activiteit waarvan de btw kan worden afgetrokken. Belangrijk is ook dat het Hof stelt dat het recht op btw aftrek zal blijven bestaan, ook indien men niet over zal gaan tot de belastbare hoofdactiviteit, hier in het geval is. Het Hof geeft drie juridische redenen aan waarom men dit standpunt inneemt.

92. Ten eerste beroept het Hof zich op het beginsel van de rechtszekerheid. Als men rechten en verplichten van belastingplichten laat afhangen van feiten en gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan na het toekennen van deze rechten. Dan volgt een cruciale zin voor het onderzoek: de belastingadministratie mag, wanneer ze aanvaardt dat een onderneming belastingplichtig is, dit

¹³⁰ HvJ 110/94, *Intercommunale voor zeewaterontzilting v. Belgische Staat*, *Jur.* 1996, I, 870.

¹³¹ *Rechtsoverweging* 16, *ibid.*

statuut niet met terugwerkende kracht terugdraaien op grond van bepaalde gebeurtenissen die zich al dan niet hebben voorgedaan¹³².

93. Ten tweede zou ook het beginsel van gelijke (fiscale) behandeling worden geschonden als de neutraliteit van de btw anders behandeld zou worden voor ondernemingen die reeds belastbare handelingen hebben verricht en ondernemingen die eerst investeringen moeten doen om als hoofdactiviteit belastbare handelingen te verrichten. Ook in deze laatste categorie zou er een ongelijke behandeling zijn indien de definitieve aanvaarding tot aftrek zou afhangen van de vraag of deze investeringen zouden leiden tot al dan niet belastbare handelingen.

94. Het Hof stelt dat belastingadministratie wel het stellen van belastbare economische activiteiten mag ondersteunen door middel van objectieve gegevens.

95. Toch voorziet het Hof van Justitie nog een mogelijkheid waarbij de belastingadministratie de bevoegdheid behoudt om de teruggestorte btw terug te vorderen zonder het beginsel van de neutraliteit van de btw te schenden. De terugbetaalde btw is slechts verworven wanneer men te goeder trouw is. Wanneer er sprake is van fraude of misbruik, behoud men de bevoegdheid om deze alsnog terug te vorderen.

96. Een gelijkaardig arrest is Ghent Coal Terminal¹³³. De vennootschap Ghent Coal Terminal kocht een stuk grond in de Gentse havenzone. Ze voerde hierop investeringswerken uit op dewelke de btw werd terugbetaald. Op initiatief van de stad Gent werd dit stuk grond geruild voor een ander stuk grond. Hierop eiste de belastingadministratie dat de teruggestorte btw zou worden teruggestort omdat de belastbare hoofdactiviteit nooit heeft plaatsgevonden op de eerste grond. De zaak belandt tot bij het Hof van Cassatie die uiteindelijk een prejudiciële vraag hierover stelt. De vraag luidt of het recht op aftrek op investeringen blijft bestaan, die buiten de wil van de onderneming, nooit in gebruik zijn genomen. Het Hof stelt dat het recht op aftrek dient om de ondernemer in het kader van zijn activiteiten te ontlasten van de btw.

97. Vervolgens past het Hof de redenering toe die het in het hierboven vermelde INZO arrest heeft gebruikt dat wanneer het recht op aftrek is ontstaan, dit definitief blijft, ook indien de hoofdactiviteit niet tot belastbare handelingen heeft geleid. Het Hof stelt in paragraaf 20 dat het recht op aftrek ook blijft behouden indien men door overmacht (buiten de wil om), niet tot belastbare handelingen is kunnen overgaan. Het Hof gaat ook verder op de uitzondering die men stelt in het INZO-arrest, namelijk dat wanneer er sprake is van omstandigheden buiten de wil om er geen risico bestaat op fraude of misbruik wat anders een eis tot teruggave zou kunnen rechtvaardigen.

¹³² Rechtsoverweging 21, *ibid*.

¹³³ HvJ 37/95, *Ghent Coal Terminal NV v. Belgische Staat*, *Jur.* 1998, I, 17.

98. Voor het onderzoek is het belangrijk dat het Hof benadrukt dat lidstaten (belastingadministraties) hierover geen beslissingsruimte hebben behalve ingeval de richtlijn hierin voorziet en dat dit recht op aftrek in alle Europese lidstaten op dezelfde manier moet worden toegepast¹³⁴.

2.4.1.3 Kwalificatie van de handeling bij gereduceerde tarieven

99. Een vaak terugkomend probleem tijdens het onderzoek is hoe men een bepaalde handeling kwalificeert met betrekking tot de gereduceerde tarieven. Dit probleem kan twee vormen aannemen.

- Er is een geschil tussen een belastingplichtige en de fiscus over de kwalificatie of bepaalde zaken/handelingen binnen de categorie van de gereduceerde tarieven. De belastingplichtige wil uiteraard tegen een gereduceerd tarief belast worden en betwist de interpretatie van de fiscus. Hierover wordt dan een prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie.

Een recente zaak van deze problematiek tegen België is C-3/09¹³⁵. In deze zaak ging het om een onderneming met als handelsdoel het uitbaten van cabines die op basis van een muntinworp erotische films afspelen. De onderneming vond dat de activiteit voldeed aan de bepaling van inrichtingen voor cultuur, sport en vermaak¹³⁶ tabel A, rubriek 18, KB nummer 20 betreffende de verlaagde tarieven en moest daarom belast worden aan 6% btw. De Belgische regering vond dat het standaard tarief van toepassing was. Volgens de verwijzende rechter heeft België gebruik gemaakt van categorie 7, bijlage 3, Zesde btw-richtlijn dat stelt dat toegangsprijzen tot cinema's belast kunnen worden aan een gereduceerd tarief. De prejudiciële vraag is of de cabines met erotische films kunnen worden gezien als een bioscoop. Het Hof van Justitie oordeelt dat dit niet het geval is en komt in haar uitspraak tot drie principes die we kunnen generaliseren.

- 1) Begrippen dienen te worden uitgelegd tegen de achtergrond van de context waarin ze worden gebruikt in de Zesde btw-richtlijn.
- 2) De mogelijkheid om gereduceerde tarieven toe te passen is een uitzondering op het algemene regime. Bepalingen die een uitzondering vormen op een beginsel moeten strikt worden uitgelegd.
- 3) Hieruit volgt dat men moet kijken naar de gebruikelijke betekenis van de woorden die in de bijlage worden gehanteerd.

- Er rijst een geschil tussen de lidstaat en de Europese Commissie waarbij de wetgever van de lidstaat waarbij de lidstaat de bijlage van de gereduceerde tarieven te ruim heeft

¹³⁴ Zie rechtsoverweging 16, *ibid*.

¹³⁵ HvJ 3/09, *Erotic Center BVBA v. Belgische Staat*, Jur. 2010, I, 2363.

¹³⁶ Tabel A, rubriek 18, KB nummer 20 betreffende de verlaagde tarieven.

geïnterpreteerd. Bepaalde zaken worden in de nationale wetgeving aan een gereduceerd tarief belast terwijl dit in strijd is met de Zesde btw-richtlijn. Een recente zaak in deze context is C-360/11¹³⁷. Spanje had voor allerlei medische hulpmiddelen voor dieren en voor personen met een handicap belast aan een verlaagd tarief. Los van de concrete feiten in deze zaak heeft het Hof van Justitie een aantal zaken gezegd die veralgemeend kunnen worden.

In §19 bevestigt het Hof de autonome en uniforme betekenis van het Europees recht dat losstaat van het nationaal recht. Een gelijkvormige toepassing van het Unierecht als het gelijkheidsbeginsel vereisen dit.

In §20 stelt het Hof dat bepalingen betreft de gereduceerde tarieven strikt moeten worden uitgelegd omdat zij een uitzondering vormen op het standaardtarief.

De gebruikte begrippen in bijlage 3 van de Zesde btw-richtlijn moeten worden begrepen in de gebruikelijke betekenis.

Een bepalende kwalificatie is dat de kostprijs waarop het gereduceerd tarief op slaat moet gedragen worden door de consument.

In de zaak C-94/09¹³⁸ wordt die gaat over de fiscale behandelingen van lijkentransport stelt het Hof ook een algemeen principe voor. In deze zaak vindt de Commissie dat Frankrijk de gehele dodenverzorging aan één enkel btw-tarief moet belasten. Nu is het dat het lijkentransport wordt belast aan een verlaagd tarief terwijl de andere diensten die de uitvaartonderneming verricht worden (opbaarruimte, organisatie uitvaart, teraardebestelling, crematie) belast aan een ander tarief. Zoals hoger vermeld moet een lidstaat bij de toepassing van de gereduceerde tarieven het beginsel van fiscale neutraliteit respecteren maar moet de lidstaat ook moeten enkel concrete en specifieke aspecten van de betrokken categorie van prestaties als afzonderlijk worden beschouwd. Dit wil zeggen dat het los kan worden geïdentificeerd van de andere prestaties die worden geleverd door de dienstverrichter. Volgens het Hof wordt hier aan voldaan omdat het transport van lijken gebeurt over een langere afstand, lijkenvervoerder een gereguleerd beroep is en het moet gebeuren in een speciaal daartoe bestemde wagen.

2.4.1.4 Beperking van de beleidsruimte vanuit antimisbruikbepalingen

100. Vanuit de Europese rechtspraak is er een antimisbruikdoctrine ontwikkeld die de beleidsruimte van lidstaten beïnvloedt. In de Europese Unie bestaat er vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal. Dit geeft de mogelijkheid aan belastingplichtigen om deze vrijheden te gebruiken om zo de fiscale wetgeving te ontduiken. Daarom is het o.i. een goede zaak dat er vanuit de rechtspraak een tegenreactie is gekomen om zulk gedrag aan banden te leggen.

¹³⁷ HvJ 360/11, *Europese Commissie v. Koninkrijk Spanje*, 2013.

¹³⁸ HvJ 94/09, *Europese Commissie v. Franse republiek*, Jur. 2010, I, 4263.

101. Al in de zaak *Emsland Stärke*¹³⁹ heeft het Hof zich gebogen over de vraag wanneer een bepaalde situatie rechtsmisbruik uitmaakt. Het Hof zei in deze zaak dat misbruik bestaat uit twee elementen¹⁴⁰. Ten eerste zijn er de objectieve omstandigheden, dit is het niet bereiken van een doel van het gemeenschapsrecht. Daarnaast moet er ook sprake zijn van een subjectief element. Dit wil zeggen dat de belastingplichtige een kunstmatige situatie creëert om bepaalde voordelen van het gemeenschapsrecht toegekend te krijgen. De nationale lidstaten krijgen hierbij de bevoegdheid in de zin, dat het de nationale rechters zijn die het bestaan van deze twee elementen moeten vaststellen.

102. Het Halifax arrest is zeer interessant voor ons onderzoek. Enerzijds heeft de doctrine van het Hof de Zesde btw-richtlijn aangevuld, anderzijds heeft zij met deze rechtspraak aan de lidstaten extra beleidsruimte gegeven om fraude en misbruik aan te pakken in de btw-wetgeving.

103. In laatstgenoemde zaak ging het om een bank (Halifax) die vrijgesteld werd van btw en amper 5% kon terugvorderen. De bank wilde uitbreiden door call centers te bouwen en richtte daarop een drie ondernemingen op die in deze bouw voorzien. Dit resulteerde in een heel juridisch kluwen waarin een aantal elementen er op wezen dat het voornaamste doel van deze constructie was om zoveel mogelijk btw-voordelen te verkrijgen die Halifax afzonderlijk nooit zou hebben ontvangen. De zaak belandt voor het Britse VAT and Duties Tribunal en deze stelt een prejudiciële vraag aan het Hof. Voor ons onderzoek wordt het eerste deel van de eerste prejudiciële vraag weggelaten omdat het op een verwijzing naar het arrest *Rompelman* na, niets zegt over de beleidsruimte.

104. De tweede aan het Hof gestelde prejudiciële vraag hoe de nationale rechter moet handelen bij de aftrek van voorbelasting als dit op transacties is gebaseerd die misbruik uitmaken. De argumenten van Halifax is dat de rechter niets kan doen, omdat hierover geen leerstuk van rechtsmisbruik bestaat. De Britse regering argumenteerde van wel omdat het beginsel van rechtsmisbruik een algemeen beginsel zou zijn. Voor Frankrijk hebben lidstaten de beleidsruimte om in geval van btw-ontwijking het recht op aftrek te ontzeggen.

105. Het Hof argumenteert dat de rechtszoekende in geval van fraude of misbruik geen beroep kon doen op het gemeenschapsrecht. Onder de term 'misbruik' verstaat het Hof alle handelingen die niet worden verricht in het kader van normale transacties, maar als enig doel hebben om door het gemeenschapsrecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen. In paragraaf 70 wordt expliciet vermeld dat deze theorie ook geldt voor de btw. Het Hof bevestigt ook dat de bestrijding van misbruik, fraude en ontwijking een doel is dat door de btw-richtlijn wordt erkend en gestimuleerd. Deze erkenning is voor ons van belang voor de lidstaten die de richtlijn omzetten en voor de nationale rechters die deze moeten interpreteren. Daarna formuleert het Hof ook een

¹³⁹ HvJ 110/99, *Emsland Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, Jur. 2000, I, 11595.

¹⁴⁰ HvJ 110/99, *Emsland Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, Jur. 2000, I, 11612-11613.

verplichting voor lidstaten die de beleidsruimte (in casu wetgevingsruimte) beïnvloedt, namelijk de gemeenschapsregeling moet met zekerheid kenbaar gemaakt zijn en de toepassing moet voorzienbaar zijn. Dit zijn abstract geformuleerde begrippen zodat ze moeilijk afdwingbaar zijn en dus eerder een inspanningsverbintenis lijken op te leggen dan een resultaatsverbintenis. Om deze verplichting op België concreet toe te passen moeten we denken aan de communicatie van federale regeringsleden in de dagen voorafgaand aan een begrotingscontrole of –opmaak¹⁴¹.

106. Daarna krijgt de nationale rechter van het Hof de mogelijkheid om een misbruiktoetsing door te voeren: eerst moet de rechter kijken of er in strijd met het doel van de Europese en nationale bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend, vervolgens moet de rechter kijken of het hoofdoel van de transacties er niet in bestaat om een belastingvoordeel te krijgen. Wanneer er een andere verklaring mogelijk is, dan is dit niet het geval.

107. Wanneer we kijken naar de antwoorden op het tweede deel van de eerste vraag zegt de rechter zes interessant dingen over de beleidsruimte.

- De lidstaten kunnen de regels van de navordering van de btw zelf bepalen maar ze moeten wel binnen de grenzen van het gemeenschapsrecht¹⁴²blijven.
- Het Hof herinnert de lidstaten aan de antimisbruikbepaling zoals wordt gesteld in art. 237 van de richtlijn maar bakent dit ook duidelijk af: de maatregelen mogen niet verder gaan dan noodzakelijk om een juiste heffing te waarborgen of om misbruik tegen te gaan en moet ook het beginsel van fiscale neutraliteit respecteren¹⁴³.
- Indien er sprake is van misbruik, moet er in elk geval een verplichting tot terugbetaling gebeuren. Een bijkomende sanctie is mogelijk indien de wetgever hierin duidelijk en ondubbelzinnig voorziet¹⁴⁴.
- De lidstaten moeten bij het rechtsherstel uitgaan van een situatie die zich zou hebben voorgedaan indien er geen misbruik zou gepleegd zijn¹⁴⁵.
- De lidstaten (belastingadministraties) hebben de mogelijkheid om met terugwerkende kracht nabetaling te vorderen in alle transacties waarin door middel van misbruik btw werd afgetrokken¹⁴⁶. Dus lidstaten kunnen ook in het belang van de rechtszekerheid hiervoor kiezen om dit niet te doen. Men moet hiervan ook alle andere belastingen in de keten aftrekken¹⁴⁷.
- Lidstaten moeten onschuldige derden in de keten beschermen¹⁴⁸: deze laatsten moeten nog steeds de btw kunnen aftrekken van de transacties waarop rechtsmisbruik is gebeurd.

¹⁴¹ <http://www.confederatiebouw.be/nl-be/actua/btwverhoging.aspx> (consultatie 2 maart 2015)

¹⁴² Zie rechtsoverweging paragraaf 91, HvJ 255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, 2006, I, 1681.

¹⁴³ Zie rechtsoverweging paragraaf 92, *ibid.*

¹⁴⁴ Zie rechtsoverweging paragraaf 93, *ibid.*

¹⁴⁵ Zie rechtsoverweging paragraaf 94, HvJ 255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, 2006, I, 1682.

¹⁴⁶ Zie rechtsoverweging paragraaf 95, *ibid.*

¹⁴⁷ Zie rechtsoverweging paragraaf 96, *ibid.*

¹⁴⁸ Zie rechtsoverweging paragraaf 97, *ibid.*

108. De rechter heeft volgens ons een correcte uitspraak gedaan. De constructie die Halifax had opgezet was dermate kunstmatig dat het vreemd zou zijn als de rechter niet tot deze uitspraak zou zijn gekomen. Een soortgelijke uitspraak heeft het Hof ook gedaan in de zaak Cadbury Schweppes¹⁴⁹. Deze zaak gaat wel over belastingmisbruik in de vennootschapsbelasting en niet in de btw, maar de redenering is hetzelfde als in de zaak Halifax.

109. In deze zaak zei het Hof: "Bijgevolg kan een beperking van de vrijheid van vestiging slechts door de strijd tegen misbruiken worden gerechtvaardigd, wanneer zij specifiek tot doel heeft, gedragingen te verhinderen die erin bestaan, volstrekt kunstmatige constructies op te zetten die geen verband houden met de economische realiteit en bedoeld zijn om de belasting te ontwijken die normaal verschuldigd is over winsten uit activiteiten op het nationale grondgebied."¹⁵⁰

110. Een belangrijk verschil tussen Cadbury Schweppes en Halifax is de marge die het HvJ aan de nationale rechter laat¹⁵¹. De nationale rechters kunnen bepalen in welke mate het argument van een belastingvoordeel doorweegt in verhouding met de andere argumenten (bijvoorbeeld de economische). Bij Cadbury Schweppes stelt het HvJ dat wanneer de economische realiteit vaststaat, er geen sprake meer kan zijn van belastingontwijking of het verkrijgen van een belastingvoordeel.

111. Een concreet gevolg van het arrest Halifax is dat de Belgische wetgever een antimisbruikbepaling heeft ingevoerd¹⁵² in art. 1 paragraaf 10 WBTW dat gebaseerd is op de uitspraak van het HvJ.¹⁵³ In de zaak Kefalas¹⁵⁴ heeft het HvJ gezegd dat een nationale antimisbruikbepaling die tot doel heeft om het gemeenschapsrecht te beschermen, niet in strijd is met het Europese recht maar zulke bepaling mag geen afbreuk doen aan de eenvormige toepassing van de gemeenschapsbepalingen in de lidstaten. Omdat de Belgische antimisbruikbepaling bijna letterlijk is overgenomen van het HvJ zal er met deze vereiste geen probleem zijn.

112. Ook kunnen we stellen dat de Halifax doctrine niet tussenkomt in de bevoegdheid van lidstaten om antimisbruikbepalingen in te voeren in hun nationale wetgeving¹⁵⁵.

¹⁵⁰ HvJ 196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, *Jur.* 2006, I, 8049, para 55.

¹⁵¹ F. VANISTENDAEL, "Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?", *EC TBR* 2006, (192) 195.

¹⁵² Art. 18 wet 20 juli 2006 Programmawet, *BS* 28 juli 2006.

¹⁵³ I. MASSIN, "Introduction of Halifax in the Belgian VAT legislation.", *BIFD* 2006, 336-338.

¹⁵⁴ HvJ 367/96, *A Kefalas ea v. Ellinik Dimosio, Orgaismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE*, *Jur.* 1998, I, 2869.

¹⁵⁵ J. WINKELS, "Halifax day: Abuse of law in European VAT", *BIFD* 2006, 173-181.

113. Voortbouwend op eerdere rechtspraak in Centros, Halifax and Candbury Schweppes, heeft het Hof in de zaak Kofoed nog eens bevestigd dat het verbod op rechtsmisbruik een algemeen beginsel is van het gemeenschapsrecht. Het is de belastingplichtige niet toegestaan om het gemeenschapsrecht te gebruiken om zo misbruiken te dekken. Misbruik betekent: een bepaalde rechtshandeling te verrichten met als enig doel om een door het gemeenschapsrecht toegekend voordeel te verkrijgen¹⁵⁶.

2.5 Btw-rulings op Europees niveau

114. Sinds 1 juni 2013 bestaat er een programma voor het leveren van rulings voor grensoverschrijdende btw-situaties. Deze periode is verlengd tot 30 september 2018. Er zijn twee redenen waarom dit wordt besproken in ons onderzoek. Allereerst is dit een voorbeeld van de verdere Europeanisering van de btw-wetgeving. Anderzijds wordt ook de invloed van de fiscus verminderd door een ruling.

115. Een ruling is een formele afspraak met de fiscus¹⁵⁷ die wettelijk wordt geregeld door de wet van 24 december 2002¹⁵⁸. Het pilootproject van btw-rulings is Europees, dus niet nationaal, maar de nationale rulingdiensten spelen wel een belangrijke rol. De nationale rulingdiensten moeten elkaar consulteren om tot een grensoverschrijdende ruling te komen. Om te komen tot een Europese btw-ruling moet er sprake zijn van een grensoverschrijdende transactie in minstens twee lidstaten. De handelstransactie moet tenslotte ook complex zijn¹⁵⁹. Er zijn geen gemeenschappelijke Europese procedureregels, daarom zijn de procedureregels van de nationale rulingdiensten van toepassing.

116. De aanvraag voor zo een ruling moet gebeuren in de lidstaat waar de betreffende onderneming in de btw-administratie staat ingeschreven¹⁶⁰. Slechts één van de twee of meer ondernemingen hoeft een initiatief te nemen om een ruling aan te vragen. In België kan een btw-ruling aangevraagd maar deze moet dan vergezeld worden van een officiële vertaling in het Nederlands, Frans of Engels. Het is enigszins vreemd dat de federale overheidsdienst Financiën, die deze rulingaanvragen ontvangt, geen officiële Duitse vertalingen aanvaardt.

¹⁵⁶ HvJ 321/05, *Hans Markus Kovoet v. Skatteministeriet*, Jur. 2007, I 5830.

¹⁵⁷ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificaties en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009, 323.

¹⁵⁸ Wet 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelasting en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, BS 31 december 2002, 58817.

¹⁵⁹ Dit wil zeggen dat de grensoverschrijdende handeling moet gebeuren in andere Europese lidstaten die aan dit project meedoen. Deze landen zijn Estland, Spanje, Frankrijk, Cyprus, Litouwen, Letland, Malta, Hongarije, Nederland, Portugal, Slovenië, het Verenigd Koninkrijk en Finland.

¹⁶⁰ EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, *Information notice Test Case for private ruling requests relating to cross-border situations*, 1, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/vat-forum-note-information_en.pdf (consultatie 7 april 2015)

117. Omdat de ontvankelijkheidscriteria van de nationale rulingdienst van toepassing zijn moet iedere aanvraag voor een btw-ruling vier elementen bevatten¹⁶¹: de identiteit van de aanvrager, een beschrijving van de activiteiten, een volledige beschrijving van de bijzondere situatie of verrichting en een verwijzing naar de wettelijke bepalingen waarop de beslissing moet slaan. Voor deze laatste criteria moet men de betreffende bepalingen van de btw-richtlijn vermelden.

118. In de nationale ruling van België is het mogelijk om een prefilling in te dienen. Dit bestaat niet bij het systeem van grensoverschrijdende btw-rulings¹⁶². Eens zulke ruling door de nationale rulingdienst wordt afgeleverd, is deze voor maximaal vijf jaren geldig¹⁶³. Niet in alle gevallen is een ruling mogelijk. In de nationale wetgeving van de lidstaten over de rulingdiensten staat vermeld waarover en wanneer een ruling kan worden uitgesproken. Deze beperkingen uit de nationale wetgeving van de lidstaten worden meegenomen in het Europees pilootprogramma¹⁶⁴. Problemen kunnen zich voordoen als de ruling in een lidstaat nog geldig is maar in de andere niet meer. De voorgaande auteurs menen dat de ruling in de lidstaat waar ze nog geldig, nog steeds geldig blijft. In de andere lidstaat daarentegen zou men een nieuwe ruling moeten aanvragen. Er zou ook een Europees wetgevend kader moeten komen zodat men de andere lidstaat niet opnieuw moet betrekken in het proces.

119. Er zijn drie mogelijkheden bij het niet akkoord gaan met een ruling: 1) men kan een klacht indienen bij de Europese Commissie, 2) men kan de Europese Commissie vragen om een opinie te verkrijgen bij het btw-comité en 3) men kan de beslissing aanvechten bij een nationale rechtsbank als de nationale wetgeving over de rulingdiensten dit in de lidstaten toestaat¹⁶⁵.

120. Het is duidelijk dat dit pilootprogramma heel wat voordelen biedt. Ondernemingen krijgen meer rechtszekerheid en vermijden het risico van een dubbele belasting. Dit is ook interessant voor de nationale belastingdiensten omdat er meer kans is dat de belasting ook effectief wordt betaald. Een ander voordeel is dat ondernemingen meer vertrouwd worden met de Europese btw-wetgeving. Het voordeel van grensoverschrijdende btw-rulings is dat er minder obstakels zijn voor ondernemingen. Een nadeel is wel dat de procedureregels nationaal zijn, wat zorgt voor rechtsonzekerheid en extra kosten. Dit pilootproject kan o.i. op drie manieren georganiseerd worden.

- 1) Nationale rulingdiensten die in samenspraak met elkaar rulings afleveren op basis van nationale procedureregels. Dit is het systeem zoals het nu is in het pilootproject.

¹⁶¹ Art. 21 wet 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelasting en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *BS* 31 december 2002, 58817.

¹⁶² I. LEJEUNE, S. VANDENBERGHE en M. VAN DE PUTTE, "VAT Rulings on cross-border situations in the European Union", *BIFD* 2014, (183) 181-187.

¹⁶³ Art. 23 wet 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelasting en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *BS* 31 december 2002, 58817.

¹⁶⁴ I. LEJEUNE, S. VANDENBERGHE en M. VAN DE PUTTE, "VAT Rulings on cross-border situations in the European Union", *BIFD* 2014, (183) 181-187.

¹⁶⁵ I. LEJEUNE, S. VANDENBERGHE en M. VAN DE PUTTE, "VAT Rulings on cross-border situations in the European Union", *BIFD* 2014, (183) 181-187.

- 2) Nationale rulingdiensten die in samenspraak rulings afleveren op basis van gemeenschappelijke Europese procedureregels. Het lijkt me dan het beste om deze procedureregels op te nemen in een Europese verordening om een maximale harmonisatie te verkrijgen.
- 3) Een derde mogelijkheid is de oprichting van een Europese rulingdienst die werkt op basis van een Europees bepaalde procedure. Dit kan het duidelijkst zijn voor iedereen maar deze oplossing is niet de meest efficiënte omdat er dat een nieuwe instelling moet worden gecreëerd. Ook rijst de vraag of men niet teveel fiscale soevereiniteit aan de lidstaten ontnemt omdat in zulk systeem men niet meer naar de nationale rechtbank moet gaan als men het niet eens is met de ruling, maar naar het Gerecht van eerste aanleg van de Europese Unie¹⁶⁶.

121. De auteurs Lejeune, Vandenberghe en Van de Putte stellen een variante op deze derde mogelijkheid¹⁶⁷ voor. Zij pleiten voor uniforme procedureregels die geharmoniseerd worden in alle lidstaten van de EU. De ruling die is overeengekomen tussen twee lidstaten, zou dan bindend moeten zijn in alle EU-landen. Deze nationale rulings moeten dan worden gecontroleerd door een comité van rechters, academici en afgevaardigden van de nationale fiscale administraties. Zij pleiten er ook voor dat de belastingplichtigen gehoord worden alvorens een ruling wordt afgeleverd. Ook moeten de rulings blijven gelden als de rechtspraak waarop ze gebaseerd zijn, later zou veranderen. Er worden ook een aantal beroepsinstanties vermeld maar het wordt in het midden gelaten welke instantie dit zou moeten doen. De recent opgerichte onderzoekscommissie in het Europees Parlement zou een theoretische optie kunnen zijn om zulke rulings te onderzoeken. Dit is echter niet meer dan een theoretische optie want deze onderzoekscommissie toetst of de rulings die de lidstaten hebben afgesloten met multinationale ondernemingen, het Europees verbod op staatssteun wel doorstaan¹⁶⁸.

122. Een zwak punt van het pilootproject is dat veel lidstaten niet meedoen en dat er ook geen concrete termijn bestaat waarbinnen een ruling moet worden afgeleverd. Het informatiedocument van de Commissie spreekt van 'as soon as possible'¹⁶⁹ en zegt bovendien dat men niet gebonden is aan de termijnen binnen de welke de nationale rulingdiensten normaliter uitspraken moeten doen. Voor de Belgische rulingdienst zou dit een antwoordtermijn zijn van drie maanden¹⁷⁰¹⁷¹.

¹⁶⁶ Art. 256 paragraaf 1 VWEU juncto art. 263 paragraaf 3 VWEU.

¹⁶⁷ I. LEJEUNE, S. VANDENBERGHE en M. VAN DE PUTTE, "VAT Rulings on cross-border situations in the European Union", *BIFD* 2014, (186) 181-187.

¹⁶⁸ X, *State aid: Commission extends information enquiry on taks rulings to all Member States*, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-2742_en.htm (consultatie 14 april 2004))

¹⁶⁹ EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, *Information notice Test Case for private ruling requests relating to cross-border situations*, 3, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/vat-forum-note-information_en.pdf (consultatie 7 april 2015)

¹⁷⁰ Art. 21, vierde lid wet 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelasting en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *BS* 31 december 2002, 58817.

¹⁷¹ I. MASSIN, "Nu ook 'Europese BTW-ruling mogelijk voor Belgische bedrijven.'" *Fiscalog* 2013, 1.

123. Om naar de onderzoeksvraag terug te komen: wat valt hieruit af te leiden voor de beleidsruimte van lidstaten? Eerst en vooral betekenen deze cross border rulings een verdere Europeanisering van de btw-wetgeving. Ook de beoordelingsmarge van de fiscus vermindert want een positieve ruling bindt de fiscus, wat de rechtszekerheid ten goede komt. Wanneer men kijkt naar de impact op de beleidsruimte kan men stellen dat het gaat om een pilootproject waarbij de lidstaten op vrijwillige basis meedoen. Dus België heeft er zelf voor gekozen om mee te werken aan dit project. Over het project zelf kan nog geen conclusie worden getrokken omdat er nog maar dertien rulings zijn afgeleverd, wat o.i. toch te weinig is om fatsoenlijk te kunnen beoordelen¹⁷².

¹⁷² Taxud.c.4/LV/tm/(2015)1296870.

Deel 3 Belgische beperkingen op de beleidsruimte in de btw-wetgeving.

3.1 Inleiding op de Belgische beperkingen

124. De instelling die de fiscale wetgeving op het Belgisch niveau het meeste beïnvloedt is het parlement. Art. 170 van de Belgische Grondwet stelt: " Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet."¹⁷³¹⁷⁴ De wet die vanzelfsprekend aan bod zal komen, is het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde¹⁷⁵. Deze wet is voor een groot deel gewijzigd geweest door de omzetting van de Zesde btw-richtlijn in een nationale wet.¹⁷⁶ Krachtens het eenjarigheidsbeginsel moet de (federale) regering van het parlement de toestemming krijgen om belastingen te mogen innen, art. 171 Belgische Grondwet. Andere relevante instrumenten van de Belgische wetgever zijn parlementaire voorbereidingen en verslagen van debatten en antwoorden op vragen.

125. Een andere, zeer belangrijke bron is de rechtspraak van het Belgische Grondwettelijk Hof. Deze instelling toetst wetgevende normen (federale wetten, decreten of ordonnanties) aan titel II, art. 170, art. 143 para 1, 172 en 191 van de Belgische Grondwet¹⁷⁷ en de bevoegdheidsverdelende regels van de Bijzondere wetten op de staats hervoming. Het Grondwettelijk Hof heeft al verscheidene arresten gevelde i.v.m. de btw.

126. Het is de bedoeling om enkele kernarresten te duiden en om dieper in te gaan op actuele btw-thema's en deze te bekijken vanuit mogelijke beperkingen.

3.2 De vooropgestelde btw-hervormingen van de Belgische wetgever

127. In art. 4.1.3 van het federaal regeerakkoord¹⁷⁸ belooft de Belgische regering een fiscale hervorming: men wil de belasting op arbeid verminderen door meer te innen uit indirecte belastingen. In de personenbelasting wordt ook het bedrag van de forfaitaire beroepskost verhoogd. Dit wil de federale regering financieren door, onder andere, extra btw-inkomsten (naast

¹⁷³ HvJ 196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, *Jur.* 2006, I, 8031.

¹⁷⁴ Art. 170 van de Gecoördineerde Grondwet van 7 februari 1994.

¹⁷⁵ Wet van 3 juli 1969 betreft de invoering van het wetboek over de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969.

¹⁷⁶ Wet van 27 december 1977 ter omzetting van de Zesde richtlijn, *BS* 30 december 1977.

¹⁷⁷ http://www.const-court.be/nl/voorstelling/voorstelling_bevoegdheid.html (consultatie 10 oktober 2014)

¹⁷⁸ Regeerakkoord van de Belgische federale regering, 10 oktober 2014.

http://www.premier.be/sites/default/files/articles/accord_de_gouvernement_-_Regeerakkoord.pdf (consultatie 8 februari 2015)

extra tariefverhoging op verbruik van diesel, tabak en een doorkijkbelasting op buitenlandse trusts.)

128. Wanneer we kijken naar de btw worden een vijftal hervormingen voorgesteld de belastbare basis wordt verbreed¹⁷⁹;
er komen veranderingen op het gebied van e-commerce¹⁸⁰;
de btw-drempel wordt verhoogd tot 25 000 euro¹⁸¹;
de aangifte wordt vereenvoudigd en gestandaardiseerd¹⁸²;
het btw-boetesysteem wordt hervormd met als uitgangspunt de goede trouw van de belastingplichtige¹⁸³.

129. De vraag is in welke mate deze vooropgestelde hervormingen toegestaan zijn door de Europese Unie.

130. Wanneer we kijken naar de verbreding van de belastbare basis bestaat deze uit twee elementen. Enerzijds wordt de vrijstelling voor medische diensten op het gebied van medische esthetiek en behandeling afgeschaft (plastische chirurgie). Anderzijds wordt ook de btw op renovaties hervormd. Het onroerend goed moet voortaan tien jaar oud zijn in plaats van vijf jaar. De gestelde vraag is in welke mate deze hervormingen worden beperkt door de Europese wetgeving.

3.2.1 De renovatie

131. Volgens de Zesde richtlijn¹⁸⁴ is het mogelijk dat lidstaten een gereduceerd tarief toekennen voor de renovatie van woningen. De voorwaarde is wel dat er een sociaal doel aanwezig moet zijn. De Belgische wetgever heeft er voor gekozen om voor renovaties van woningen een verlaagd tarief van 6% btw toe te passen in plaats van het standaardtarief. Wat betreft de voorwaarde betreffende de ouderdom van de woning (tien jaar i.p.v. 5 jaar), past de wetgever KB nummer 20 aan. Om de voorwaarde van vijf naar tien jaar te wijzigen past de wetgever KB nummer 20¹⁸⁵ aan. Op een parlementaire vraag zegt de minister van Financiën dat deze ouderdomsvoorwaarde van tien jaar ingaat vanaf 1 januari 2016¹⁸⁶. Dus voor 1 januari 2016 geldt de ouderdomsvoorwaarde van vijf jaar tenzij er rechtsmisbruik is. De vraag zou kunnen rijzen of er geen sprake is van discriminatie want woningen jonger dan tien jaar zullen worden belast aan het standaard tarief. Bij de toepassing van het Europees recht moet de Belgische wetgever het Handvest van de grondrechten

¹⁷⁹ Art. 4.1.5 Regeerakkoord 2014.

¹⁸⁰ Art. 4.4.5 Regeerakkoord 2014.

¹⁸¹ Art. 4.1.9 paragraaf 2 Regeerakkoord 2014.

¹⁸² Art. 4.1.9 paragraaf 4 Regeerakkoord 2014.

¹⁸³ Art. 4.1.7 paragraaf 6 Regeerakkoord 2014.

¹⁸⁴ Bijlage 3, categorie 10 Zesde btw-richtlijn.

¹⁸⁵ Rubriek 38, §1, derde lid KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, gewijzigd bij BS 8 mei 2013.

¹⁸⁶ *Vr. en Antw. Kamer, 2014-2015, 26 januari 2015, 0083.*

toepassen. Art. 20 van dit Handvest¹⁸⁷ garandeert een gelijke behandeling. Krachtens art. 52 §1¹⁸⁸ is een uitzondering mogelijk als drie voorwaarden vervuld zijn: de beperking moet door de wet worden gesteld, het moet evenredig en noodzakelijk zijn en beantwoorden aan doelstellingen van het algemeen belang.

3.2.2 De schrapping van de vrijstelling op medische diensten op het gebied van esthetische chirurgie en de behandeling

132. Medische zorg wordt door de btw-richtlijn vrijgesteld van btw op basis van art. 132, paragraaf 1, lid b en lid c.

133. Dit stelt:

"b) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;
c) medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat."

134. Zoals lid c stelt, hebben de lidstaten de bevoegdheid aan te bepalen welke beroepen in aanmerking komen voor de btw-vrijstelling. Medische zorg als zodanig wordt in het Belgische btw-wetboek vrijgesteld op basis van art. 44 paragraaf 1, lid 2 WBTW: *"artsen, tandartsen en kinesitherapeuten, vroedvrouwen, verplegers en verpleegsters, verzorgers en verzorgsters, ziekenoppassers en ziekenoppassters, masseurs en masseuses, van wie de diensten van persoonsverzorging zijn opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsuitkering."* De ruimte die art. 132, paragraaf 1, lid C toelaat aan de lidstaten wordt in de België concreet gerealiseerd door de opname van de medische beroepen in de nomenclatuur. Deze nomenclatuur is een gecodeerde lijst van de geneeskundige prestaties die geheel of gedeeltelijk vergoed worden door de ziekteverzekering.¹⁸⁹ Art. 14, C van deze lijst vermeldt plastische heelkunde. Kortom, op het eerste zicht lijkt het dat als de federale regering van plan is om de vrijstelling voor plastische chirurgie af te schaffen, ze de lijst gewoon dient aan te passen.

135. Zo eenvoudig is het echter niet: want er bestaat Europese rechtspraak¹⁹⁰ over de btw in plastische chirurgie. De Zweedse btw-wet¹⁹¹ stelde diensten in verband met medische zorg, tandverzorging en sociale zorg vrij van btw, zoals analoog met art. 44 para 1 lid 2 WBTW.

¹⁸⁷ Art. 20 Handvest.

¹⁸⁸ Art. 52 §1 Handvest.

¹⁸⁹ http://www.riziv.fgov.be/nl/nomenclatuur/nomen/Paginas/default.aspx#Hoofdstuk_I_-_Algemene_bepalingen (consultatie 8 maart 2015)

¹⁹⁰ HvJ 91/12, *Skatteverket v. PFC Clinic AB*, Jur. 2013, Afl. 156, 12.

¹⁹¹ Hoofdstuk 3 paragraaf 4 Merrärdekatt (btw-wet), www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/sfs_sfs-1994-200/#K3 (consultatie 8 maart 2015)

136. PFC Clinic AB verricht medische diensten zowel op het gebied van plastische chirurgie als op het gebied van cosmetische aard. Het geschil met de Zweedse belastingdienst ontstaat wanneer deze de btw-teruggave als de aftrek van voorbelasting weigert. De hoogste Zweedse rechter in bestuurszaken stelt een prejudiciële vraag aan het Hof om te weten of plastische ingrepen en esthetische handelingen vallen onder het begrip 'medische verzorging' in art. 132 paragraaf 1, lid B en C van de Zesde btw-richtlijn en dus vrijgesteld kunnen worden van btw.

137. Volgens de rechter moet de term 'medische verzorging' strikt worden uitgelegd omdat de vrijstelling een uitzondering is op de principiële belastbaarheid van het leveren van diensten. De uitlegging van de bewoordingen moet ook stroken met de doelstelling van de vrijstelling, dit is namelijk medische zorg voor de bevolking niet onnodig duurder maken. De vrijstelling moet ook stroken met de eisen van fiscale neutraliteit. Het Hof maakt ook een onderscheid tussen art. 132 paragraaf 1 lid B en lid C. Lid B heeft betrekking op ziekenhuizen, lid C heeft betrekking op private klinieken.

138. Het Hof kwalificeert de term 'medische verzorging' als diensten die de diagnose, behandeling, en de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben en er moet een therapeutisch doel aanwezig zijn. In overweging 29 zegt het Hof dat de diensten in het hoofdgeding¹⁹² vallen onder het begrip medische verzorging op voorwaarde ("voor zover") dat personen een esthetische ingreep ondergaan ten gevolge van een letsel, ziekte of aangeboren afwijking.

139. Het woord 'kunnen' is van belang om te oordelen of lidstaten hier al dan niet toe verplicht zijn. In paragraaf 39 stelt het Hof het scherper: " Diensten in esthetische operaties en esthetische behandelingen vallen onder het begrip medische verzorging in de zin van art. 132 paragraaf 1, lid B en lid C wanneer die diensten de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of herstel van de gezondheid van personen tot doel heeft." Omdat paragraaf 39 terugkomt in het officiële antwoord op de prejudiciële vraag moet hier meer belang aan gehecht worden dan aan paragraaf 29.

140. De ingreep kan niet onder dit begrip vallen, wanneer het puur cosmetisch is. De beoordeling of iets als dan niet een therapeutisch doel heeft hangt, af van het gekwalificeerd personeel.

141. Het Hof maakt dus een tweedeling:

¹⁹² De diensten in het hoofdgeding zijn: borstvergrotingen, borstverkleiningen, borstlifts, abdomoplastie, liposucties, facelifts, wenkbrauwlifts, oog,- oor- en neusoperaties, en andere plastische chirurgie, permanente ontharing met intense pulsed light, IPL-huidverjonging, cellulitisbehandeling, injecties met botox en restylane.

- esthetische ingrepen/chirurgie vanuit een puur cosmetisch oogpunt. Hierop kan geen vrijstelling van btw verleend worden, dus is er btw verschuldigd;
- niet-cosmetische behandelingen ten gevolge van een letsel, ziekte of aangeboren afwijking. Deze vallen onder de toepassing van medische verzorging en zijn dus vrijgesteld van btw.

142. Gelet op de bewoordingen van de Engelse tekst van art. 132 "Member States shall exempt the following transactions" en de bespreking van bovenvermelde rechtspraak, zijn wij van oordeel dat het voor België moeilijk zal worden om de vrijstelling voor alle plastische chirurgie te schrappen. Zuiver cosmetische behandelingen btw laten aanrekenen lijkt ons geen probleem. De schrapping van de vrijstelling op andere esthetische behandelingen lijkt de btw-vrijstelling in strijd te zijn met de rechtspraak van het Hof, dus de plannen van de federale regering worden enigszins beperkt door de EU. Betreffende de uitspraak van het Hof in de zaak 91/12 kunnen wij ons vinden in het arrest. Het is een genuanceerd arrest dat aansluit bij de bedoeling van de Europese wetgever om bepaalde basisdiensten als medische zorg goedkoper te houden voor de bevolking.

3.2.3 Veranderingen op het gebied van e-commerce

143. Het federaal regeerakkoord spreekt van een aanpassing van de regelgeving betreffende de belastingplicht op het vlak van e-commerce. Persoonlijk vinden wij het vreemd dat dit in het regeerakkoord staat omdat hier eerder sprake is van een Europese verplichting uit een verordening¹⁹³ dan een vrije keuze van de federale wetgever. Krachtens art. 288 VWEU¹⁹⁴ heeft een verordening een algemene strekking. Ze is verbindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat. Met andere woorden, België heeft geen enkele beleidsruimte hierin. De enige vorm van beleidsruimte die België had, was in het wetgevend proces aanwezig toen de Raad van Ministers (in casu de ministers van Financiën van de Europese Unie) zich boog over het voorstel. Dus zelfs als dit niet zou zijn vermeld in het federaal regeerakkoord, dan zou de vooropgestelde verandering nog steeds hebben plaatsgevonden.

144. Waar het federaal regeerakkoord op doelt, is dat de btw-tarieven niet langer gelden op de plaats waar de elektronische onderneming is gevestigd, maar op de plaats waar de consument woont. De wetgeving is van toepassing op ondernemingen actief in telecommunicatie, uitzendingen en digitale diensten.

145. Bij wijze van voorbeeld: een Belgische webwinkel verkoopt een goed aan het normaal btw tarief aan een personen met woonplaats in Nederland, Duitsland en Frankrijk. Dan is in elk van deze drie verkopen het Belgische btw-tarief van toepassing: dit werd bepaald door het criterium van de plaats waar de aanbieder van de dienst is gevestigd.

¹⁹³ Verord. Raad. Nr. 1042/2013, 7 oktober 2013 tot wijziging van uitvoeringsverordening 282/2011 wat betreft de plaats van de dienst. *Pb.L.* 26 oktober 2013, afl. 284, 1.

¹⁹⁴ Art. 288 VWEU.

146. De situatie na 1 januari 2015 is drastisch veranderd. De btw wordt nu geheven op basis van de woonplaats van de klant van de elektronische onderneming. In de theoretische casus zou de Belgische elektronische firma dus Nederlandse, Duitse en Franse btw moeten heffen en deze vervolgens doorstorten naar de belastingdiensten van deze landen.

147. Deze verandering vinden wij positief omdat ze meer aansluit bij de doelstelling van de btw-wetgeving, namelijk een belasting op de plaats van de verbruik heffen. Een negatief gevolg is echter een grotere administratieve rompslomp voor ondernemingen want deze moeten zich nu registreren in elke lidstaat om de btw te kunnen doorstorten aan de nationale belastingadministraties, wat zeker voor kleine ondernemingen een bijkomende drempel zal zijn.

3.2.3.1 Btw-verlaging op boeken

148. In het Vlaams regeerakkoord werd er afgesproken om een beleid te voeren dat de verkoop van e-boeken stimuleert. Het is overduidelijk dat de Vlaamse regering voor de betreffende bepalingen uit het regeerakkoord inspiratie heeft gehaald uit het masterplan opgesteld door de uitgeverijlobby om de verkoop van boeken aan te moedigen. In dit masterplan, opgesteld door de lobbygroep, wordt ook voorgesteld een verlaagd btw-tarief in te voeren voor e-books¹⁹⁵¹⁹⁶. Uiteraard is de Vlaamse wetgever niet bevoegd om de federale btw-wetgeving te veranderen; maar stel dat de lobby erin zou slagen om de federale wetgever te overtuigen van een btw-verlaging, zou dit dan mogelijk zijn? Het is interessant om deze piste kort te bespreken sinds dit een beleidsvraagstuk kan zijn, vooral omdat het Hof van Justitie zich op 5 maart 2013 hierover heeft uitgesproken¹⁹⁷. Een indicatie dat België wel bereid was om de btw-korting op e-books te volgen is dat België in beide zaken een tussenkomen partij is, die de aangesproken lidstaten ondersteunt.

149. Frankrijk en Luxemburg hadden beiden een verlaagd btw-tarief ingevoerd op e-books van 5,5%¹⁹⁸ en respectievelijk 3% btw¹⁹⁹. Dit stootte op protest van de Europese Commissie die de zaak voorlegde bij het HvJ. De uitspraak in beide zaken vond plaats op dezelfde dag maar de zaken werden niet samengevoegd. Omdat beide zaken in grote mate overeenkomen zullen deze ook samen worden besproken, al zal er dieper worden ingegaan op de Luxemburgse uitspraak omdat hier een uitzonderlijk laag btw-tarief werd toegepast. Beide landen beroepen zich op Art. 98 lid 2 juncto Annex 3, lid 6 Zesde btw-richtlijn. Art. 98 is zoals reeds vermeld, het artikel dat de lidstaten toestaat om een of twee gereduceerde tarieven te gebruiken. Annex 3 is de categorie waarop die

¹⁹⁵ Streepje 5, Hoofdstuk 5 Strategische denkoefening waardeketen, Masterplan voor de Vlaamse boekhandel, <http://www.boekenvak.be/sites/default/files/111111%20Een%20Masterplan%20voor%20de%20Vlaamse%20boekhandel.pdf> (consultatie 10 februari 2015)

¹⁹⁶ Definitie van e-book volgens Van Dale: digitaal opgeslagen boek, geschikt om te worden gelezen op een PC of e-reader. Een e-reader is een apparaat voor het lezen van een e-book.

¹⁹⁷ HvJ C-479/13, *Europese Commissie v. Franse Republiek*, 2015. En HvJ C-502/13, *Europese Commissie v. Groothertogdom Luxemburg*, 2015.

¹⁹⁸ Art. 278-0 bis Code général des impôts, <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000026295996&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20131231>

¹⁹⁹ Art. 39 lid 3 en art 40 wet van 12 februari 1979 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, <http://www.aed.public.lu/tva/loi/Loi TVA 2012.pdf>

gereduceerde tarieven betrekking moeten hebben. Dit vermeldt de levering van boeken die door fysieke middelen worden gedragen. Het Hof denkt hier anders over en stelt dat alhoewel een e-book enkel maar gelezen kan worden door middel van een elektronische drager, dit instrument niet is inbegrepen in de levering van e-books en valt de levering hiervan daarom niet onder Annex 3, lid 6. Frankrijk en ook België als tussenkomen partij wijzen op de bedoeling van de Europese wetgever om boeken vrij te stellen. Als reactie hierop wijst het Hof op art. 98, lid 2, tweede alinea Zesde btw-richtlijn dat expliciet vermeldt dat verlaagde tarieven niet van toepassing zijn op elektronische geleverde diensten. Het Hof beroept zich ook op een uitvoeringsverordening²⁰⁰ om haar oordeel te staven. Art. 7 van verordening 282/2011 bevat een definitie van art. 98 lid, tweede alinea namelijk van "langs elektronische weg verrichte diensten". Dit zijn diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht. Volgens het Hof valt de levering van elektrische boeken onder deze definitie.

150. Het Hof gaat ook niet mee in de argumenten van de lidstaten dat het gaat om de levering van een goed en zegt dat het gaat om de levering van een dienst. De reden is dat een e-book geen lichamenlijk goed is en de e-reader niet is inbegrepen in de overeenkomst.

151. Een ander probleem dat er enkel maar voor Luxemburg was, is het buitengewoon laag btw-tarief van 3%. Art. 110 Zesde btw-richtlijn bevat een uitzondering dat verlaagde tarieven niet lager mogen zijn dan 5%. De voorwaarden zijn dat de lidstaten deze verlaging al moesten hebben toegelaten voor 1 januari 1991, het moet in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht, het moet sociale doeleinden hebben en het moet finaal de consument ten goede komen²⁰¹. Het Hof stelt dat de het lage btw-tarief niet in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht, daarom hoeven de andere voorwaarden ook niet te worden onderzocht.

152. In deze uitspraak van het Hof kunnen we ons vinden, al hebben Luxemburg en Frankrijk wel goede argumenten aangehaald om hun zaak te verdedigen. Het kernprobleem was eigenlijk dat de definitie van de nationale btw-wetten niet in overeenstemming was met de verordening 282/2011. Wat wel enigszins vreemd is, is dat het Hof zegt dat de verkoop van een e-book geen levering van een goed is maar van een dienst omdat goederen lichamenlijk zijn. Met goede wil had men ook kunnen zeggen dat een e-book een databestand is en omwille van de auteursrechtelijke bescherming die daarop rust ook als een goed zou kunnen worden aanzien. Een negatief gevolg van de rechtspraak is wel dat er een verschillend fiscaal regime zal bestaan voor soortgelijke producten. Als een consument een boek koopt in de boekenwinkel, dan kunnen lidstaten een

²⁰⁰ Art. 7, lid 1 en lid 2 Verord. Raad. nr. 282/2011, 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb. L.* 23 maart 2011, alf. 77, 5.

²⁰¹ Art. 110 Zesde btw-richtlijn.

gereduceerd tarief toepassen. Als men hetzelfde boek koopt als een e-boek, dan moet het standaardtarief worden toegepast.

3.2.4 Verhoging van de btw-vrijstelling van kleine ondernemingen

153. Art. 287 Zesde richtlijn²⁰² biedt de basis voor de btw-vrijstelling voor kleine ondernemingen. De ratio legis hiervan is kleine ondernemingen een btw-administratie te besparen. Normaal zou België vallen onder art. 285 Zesde Richtlijn en zou de vrijstelling dus begrensd worden voor kleine ondernemingen met een jaaromzet tot 5580 euro²⁰³. Maar art. 395 biedt een achterdeur om te kunnen ontsnappen aan bepaalde regelgeving van de Zesde richtlijn. De lidstaten kunnen via dit artikel een ruimere beleidsvrijheid krijgen in hun nationale btw-wetgeving, dan de oorspronkelijk toegestane. Men moet wel een omslachtige procedure²⁰⁴ volgen. De lidstaten dienen een verzoek in te dienen bij de Europese Commissie, deze legt dit dan voor aan de Raad van Ministers die er met eenparigheid van stemmen moet over beslissen. Dit voorstel is aan twee voorwaarden onderworpen: het moet de belastinginning vereenvoudigen of dienen om fraude te voorkomen en het mag geen grote invloed hebben op de opbrengst van de btw in die lidstaat.

154. België had een dergelijk verzoek ingediend bij de Europese Commissie om het bedrag van de belastingvrijstelling voor kleine ondernemingen te verhogen in het kader van een breder relanceplan²⁰⁵ om de economie te stimuleren. De Raad van Ministers heeft haar toestemming gegeven aan België om het bedrag van de vrijstelling op te trekken voor ondernemingen met een jaaromzet tot 25000 euro²⁰⁶. Ook dit cijfer mag door de inflatie worden gecorrigeerd. Hierdoor heeft de Belgische wetgever art. 56 bis WBTW²⁰⁷ kunnen wijzigen en het bedrag opgetrokken tot 15000 euro.

155. Het is een goede zaak dat België hiervoor gekozen heeft als relancemaatregel. Het valt evenwel te betreuren dat België niet gebruikt maakt van het totale bedrag van 25000 euro dat toegelaten is door de Europese Unie en maar kiest voor 15000 euro. Vermoedelijk liggen hier budgettaire redenen voor aan de basis. Hoe groter het bereik van de relancemaatregel, hoe minder overheidsinkomsten op de korte termijn. Wat ons ook positief lijkt, is de bepaling van art. 395 Zesde richtlijn waarbij lidstaten enige beleidsvrijheid kunnen terugkrijgen van de Europese Unie als dit kan helpen om te vereenvoudigen of om fraude tegen te gaan.

3.2.5 De vereenvoudiging en standaardisering van de btw-aangifte

²⁰² Art. 287 Zesde btw-richtlijn.

²⁰³ In de richtlijn zelf staat 5000 euro maar dit bedrag moet aangepast worden aan de inflatie.

²⁰⁴ Art. 395, lid 2 Zesde btw-richtlijn.

²⁰⁵ Art. 36 wet 15 mei 2014 houdende uitvoering van het pact voor competitiviteit, werkgelegenheid en relance, BS 22 mei 2014, 40603.

²⁰⁶ Art. 1 Uitvoeringsbesluit van de Raad van 22 januari 2013 waarbij het Koninkrijk België wordt gemachtigd een bijzondere maatregel in te stellen die afwijkt van artikel 285 van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb. L.* 25 januari 2013, L 22, 13.

²⁰⁷ Art. 56 bis WBTW

156. De invloed van Europa op dit onderdeelje van het regeerakkoord is tweevoudig. Enerzijds is er art. 213, paragraaf 1, lid 2 Zesde btw-richtlijn dat stelt dat lidstaten een btw-aangifte elektronisch beschikbaar moeten stellen en dit ook eventueel zou kunnen verplichten. Anderzijds is er ook het voorstel²⁰⁸ van Europees Commissaris Algirdas Semeta om te komen tot een uniforme aangifte. Het is de bedoeling dat in elke lidstaat door de ondernemingen dezelfde informatie wordt geleverd in een gemeenschappelijke elektronische aangifte. Het is op deze manier gemakkelijker voor ondernemingen om btw-aangiften in te vullen in verschillende lidstaten. Het aantal vakken in de aangifte mag maximaal 26 bedragen en lidstaten hebben de mogelijkheid om dit tot een minimum te beperken van vijf. Maar in de rechtsleer wordt er op gewezen dat niet zozeer het aantal vakken van belang is maar wel het uniforme formulier en de inhoud²⁰⁹. De gegeven informatie zou ook hetzelfde moeten zijn in alle lidstaten. Slechts uitzonderlijk kunnen lidstaten bepalen dat de aangiften meer dan 26 vakken bedragen. Dit is wanneer er sprake is van speciale regio's of voor speciale schema's.

157. Alle ondernemingen moeten ook de mogelijkheid krijgen om maandelijks een btw-aangifte in te dienen. Daarbovenop kunnen lidstaten voorzien in een langere tijdsspanne. Ook moeten alle ondernemingen de aangifte elektronisch kunnen indienen.

158. De hoofdreden van het bestaan van de btw-aangifte is de belastingadministratie in staat te stellen om behoorlijk te controleren. Voor de onderneming zelf is de btw-aangifte van weinig belang²¹⁰. Vanuit de literatuur wordt er meer belang gehecht aan het SAF-T-formulier dan aan de btw aangifte, omdat deze nuttiger is voor de belastingadministratie om de btw te kunnen controleren²¹¹.

159. Dit is in grote lijnen de vooropgestelde Europese verandering in het de aangifte. Wanneer we kijken naar de invloed beleidsruimte van de lidstaten kunnen we stellen dat dit de beleidsruimte verder lijkt in te perken in het kader van verdere harmonisering. Het zou ook in strijd zijn met het doel van de richtlijn nl. meer uniformiteit creëren, wanneer de lidstaten teveel beleidsruimte zouden overhouden. Op het moment van dit schrijven is de wetgevingsprocedure nog niet beëindigd.²¹² Het federaal regeerakkoord lijkt te stellen dat de federale regering hierover kan beslissen, maar als er een Europese richtlijn komt, dan is de wetgever verplicht om deze om te zetten, dus ook weer weinig tot geen beleidsruimte meer.

3.3 Btw-plicht voor notarissen en gerechtsdeurwaarders

²⁰⁸ COM (2013) 721 final proposal for a Council directive amending directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards as a standard vat return.

²⁰⁹ I. DESMEYTERE, "EU Standard VAT return- a Real tool or just a 'nice to have'", *BIFD* 2014, (336) 335-342.

²¹⁰ I. DESMEYTERE, "EU Standard VAT return- a Real tool or just a 'nice to have'", *BIFD* 2014, (335) 335-342.

²¹¹ I. DESMEYTERE, "EU Standard VAT return- a Real tool or just a 'nice to have'", *BIFD* 2014, (341) 335-342.

²¹² <http://eur-lex.europa.eu/procedure/NL/1041329> (consultatie 26 maart 2015)

160. Een van de actuele arresten van het Grondwettelijk Hof is de vraag of de btw-plicht voor advocaten, gerechtsdeurwaarders en notarissen in overeenstemming is met de Grondwet. De discussie ontstond in 2012 omdat gerechtsdeurwaarders en notarissen wél btw-plichtig waren en advocaten niet. Het Hof oordeelde dat er in deze zaak geen sprake was van een schending van het gelijkheidsbeginsel omdat advocaten een geheel andere taak hebben dan notarissen²¹³. Het Europees Hof van Justitie had in een gelijkaardige zaak Nederland wél veroordeeld wegens schending van het EU-recht omdat notarissen werden vrijgesteld van btw²¹⁴. Om terug te keren naar de Belgische situatie, de Belgische wetgever heeft een in 2013 een btw-plicht voor advocaten ingevoerd. Dus nu zijn advocaten, net zoals deurwaarders en gerechtsdeurwaarders, onderworpen aan de btw-wetgeving.

3.3.1 Parlementaire voorbereiding

161. Bij het nalezen van de parlementaire voorbereiding proberen we de bedoeling van de wetgever achterhalen waarom men de btw-plicht heeft ingevoerd voor notarissen. In het parlementair voorbereiding in de Senaat²¹⁵ spreekt men van een belastingverhoging in een breder pakket van maatregelen om de vooropgestelde begrotingsdoelen te behalen en om het financiële vertrouwen in België te herstellen. Senator Maes wijst op de verschillende behandeling van advocaten enerzijds en gerechtsdeurwaarders en notarissen anderzijds en meent dat dit zal worden aangevochten door de Europese Unie omdat de EU een btw-regeling oplegt aan alle vrije beroepen met uitzondering van artsen en specialisten-geneesheren. Of dit argument correct is, betwijfel ik ten zeerste omdat de Zesde btw-richtlijn juist in erg veel uitzonderingen voorziet waaronder weliswaar de medische beroepen maar ook heel wat andere zaken zoals onderwijs en sportdiensten. Het antwoord van toenmalig minister Vanackere was dat dit kadert binnen Europese harmonisatie. Hij bedoelde dat België het enige land in de EU is dat een vrijstelling van btw voor notarissen en gerechtsdeurwaarders voorziet. O.i. moet er worden benadrukt dat het gaat om het volgen van een trend in plaats van een juridische verplichting van de Europese Unie want België had de uitzondering opgenomen in de bijlage X die art. 371 van de Zesde richtlijn voorziet. Ook de parlementaire voorbereiding van de Kamer is gelijklopend²¹⁶. Kamerlid Veerle Wouters vraagt aan minister Vanackere in welke mate de btw-plicht voor notarissen in overeenstemming is met het Europese recht. De minister antwoordt naast de vraag en zegt vervolgens dat de btw-plicht bestaat voor de ontvangsten en de kosten, maar niet voor rekeningen die betaald worden via bv. derdenrekeningen.

3.3.2 Toetsing door het Belgische Grondwettelijk Hof

162. Jarenlang was het de gewoonte van de Belgische wetgever om notarissen en gerechtsdeurwaarders vrij te stellen van de btw-wetgeving. Hier kwam verandering in door de

²¹³ GwH 14 november 2012, nr. 141/2012, BS 18 januari 2013, 2034.

²¹⁴ HvJ C-235/85 *Commissie van de Europese Gemeenschappen v. Koninkrijk der Nederlanden*, 1987.

²¹⁵ Parl. St. Senaat 2011-2012, nr. 5-1408/4, 9-10.

²¹⁶ Parl. St. Kamer 2011-2012, nr. 53-1952/004, 37.

wet van 28 december 2011²¹⁷. Art. 53 van deze programmawet schaft de btw-vrijstelling voor notarissen en gerechtsdeurwaarders af. De btw-vrijstelling voor advocaten werd, in die periode, wel behouden. Dit wekte ongenoegen bij enkele notarissen en zij besloten naar het Grondwettelijk Hof te stappen om de vernietiging van de betreffende wetsbepaling te eisen. Hieruit volgt een arrest dat bijzonder interessant. De verzoekende partijen zijn twee notarissen, hier tegenover staat de Belgische regering en de Orde van Vlaamse balies is tussenkomende partij. Zowel de memories van antwoord en wederantwoord, als de beoordeling ten gronde zijn relevant.

163. De verzoekende partijen halen aan dat er een schending is van de artikelen 10, 11 en art. 172 van de artikel GW. Het betreft een inbreuk op het algemene gelijkheidsbeginsel als het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken. Het kernbetoog van de verzoekers is dat het behoud van de vrijstelling voor advocaten het gevolg is van het feit dat veel parlementsleden advocaat zijn en dat zij aldus een privilege creëren, wat verboden is onder art. 172 Grondwet.

164. Het kernbetoog van de Belgische regering is gebaseerd op de vaststelling dat de functie van een advocaat en een notaris soms gelijklopend kunnen zijn, maar in essentie toch wel zeer verschillend en dus niet vergelijkbaar zijn. Daar waar een advocaat partijdig is en de keuze voor een raadsman facultatief is, is een notaris neutraal objectief en komt hij tussen waar de wet dat voorziet (bv. bij het verlijden van authentieke akten). Een ander zeer belangrijk argument van de regering is dat de notaris als een doorgeefluik fungeert die enkel de gevorderde btw, betaald door de cliënt, moet doorstorten aan de fiscus. Bovendien kan de notaris de btw recupereren. Dit argument wordt later in ons onderzoeksopzet toegelicht wanneer het zal gaan over de btw-plicht van advocaten.

165. Ook de Orde van Vlaamse Balies pleit voor een verschillende behandeling van advocaat en notaris. Een van de kernargumenten is dat advocaten meewerken aan een soort van pro-deo systeem. Indien advocaten btw-plichtig zouden worden, dan zal dit worden doorgerekend aan de cliënt waardoor er meer mensen een beroep zullen doen op het pro-deosysteem wat de overheid uiteindelijk meer geld zal kosten terwijl het de bedoeling is van een btw-plicht om meer geld te kunnen innen. Een ander argument voor de Orde is dat notarissen openbare ambtenaren zijn. De andere argumenten wijzen op de functionele en de organisatorische verschillen tussen een advocaat en een notaris. De argumentatie hiervan is dezelfde als die van de regering. Een ander interessant argument is, is dat de Orde beweert dat de wetgever streeft naar een harmonisatie op Europees vlak. Verder wordt aangehaald dat notarissen historisch werden vrijgesteld van btw-heffing omdat de akten van openbare ambtenaren reeds aan registratierechten zijn onderworpen.

166. Voor de zaak ten gronde haalt het Hof aan dat art. 10 en art. 11 van de Grondwet dienen voor het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Art. 172 van de Grondwet is een bijzondere toepassing van dit beginsel in fiscale aangelegenheden. Het Hof erkent dat er verschillen zijn die

²¹⁷ Wet 28 december 2011 houdende diverse bepalingen, BS 30 december 2012, 81644.

voortkomen uit hun taken, de organisatie van hun beroep, de deontologie en de regels voor de toegang tot het beroep. Maar stelt het Hof, de beroepscategorieën zijn niet zo verschillend dat ze niet vergelijkbaar zouden zijn in verband met de afschaffing van de vrijstelling de btw-plicht. Wanneer het gaat over de beleidsmarge stelt het Hof als volgt: *“Het komt de bevoegde wetgever toe de vrijstellingen of de afschaffing van vrijstellingen te bepalen van de belastingen waarin hij voorziet. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid. In sommige domeinen, met name op het vlak van de belasting op de toegevoegde waarde is die bevoegdheid evenwel begrensd door de toepasselijke Europese regelgeving.”* Ook stelt het Hof *“Het Hof vermag, in die aangelegenheid de beleidskeuzes van de wetgever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zijn kennelijk onredelijk zouden zijn”*.

167. Het Hof slaat er de parlementaire voorbereiding op na en zegt dat de afschaffing een harmonisatie nastreeft in het kader van de Europese harmonisatie past en dat de maatregel dient om de begrotingsdoelstelling te behalen van het jaar 2012 want belastingen dienen het algemeen belang.

168. Vervolgens bakent het Hof opnieuw de beleidsruimte af: *“Het komt evenwel aan de wetgever toe om te oordelen of het aangewezen is dat ook ten aanzien van de advocaten de btw-vrijstelling zou worden opgeheven of gemoduleerd, rekening houdend met de Europese regelgeving en, in voorkomend geval, met de karakteristieken van het beroep. De vaststellingen zijn van dien aard dat kan worden besloten dat de bestreden maatregel discriminerend zou zijn, vermits de beleidskeuzes van de wetgever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, inzonderheid wat de toegang tot het gerecht betreft, niet kennelijk onredelijk zijn en evenmin op manifeste vergissing berusten.”*²¹⁸ Het Hof besluit dat art. 10, art. 11 en art. 172 van de Grondwet niet worden geschonden.

3.3.3 Btw-plicht voor notarissen en gerechtsdeurwaarders getoetst door het Hof van Justitie

169. Ook het Europees Hof voor Justitie heeft zich in het verleden uitgesproken of gerechtsdeurwaarders en notarissen al dan niet niet btw-plichtig zijn. Dit in de zaak Nederland tegen de Commissie²¹⁹. Hierin werd Nederland veroordeeld wegens een schending van de btw-richtlijn omdat gerechtsdeurwaarders en notarissen werden vrijgesteld van de btw.

170. De argumentatie van de Commissie is dat de uitzondering in verband met Nederlandse notarissen en gerechtsdeurwaarders van art. 4, lid 5 van de Zesde btw-richtlijn zeer restrictief

²¹⁸ GwH 14 november 2014, nr. 141/2012, 9, overweg. B.9.

²¹⁹ HvJ C-235/85, *Commissie van de Europese Gemeenschappen v. Koninkrijk der Nederlanden*, 1987.

moet worden uitgelegd omdat het principe is dat de btw een algemene en globale verbruikersbelasting is. De vrijstelling op de btw-heffing geldt voor publiekrechtelijke lichamen die handelingen stellen die verband houden met fundamentele overheidsbevoegdheden en niet voor werkzaamheden die naar hun aard door particulieren met winstoogmerk kunnen worden verricht.

171. Het Hof van Justitie begint met de redenering dat de Zesde btw-richtlijn inderdaad een algemene werkingssfeer heeft en dat uitzonderingen restrictief omschreven moeten zijn. Wanneer het gaat om de vrijstelling zoals bepaald in art. 4 lid 5 van de richtlijn, dan gelden er twee kernvoorwaarden: de werkzaamheden moeten worden verricht door een publiekrechtelijk lichaam en men moet de werkzaamheden verrichten als een overheid. Deze redenering heeft volgens het Hof twee gevolgen. Enerzijds zijn niet alle handelingen die worden gesteld door publiekrechtelijke lichamen vrijgesteld van de btw-regeling, de handelingen moeten verband houden met specifieke overheidstaak. Anderzijds zijn particulieren (in casus de notarissen) niet vrijgesteld van de btw-verplichting omdat zij overheidstaken vervullen. Het Hof stelt ook dat ondanks het feit men benoemd is tot een overheidsambt en men overheidsgezag uitoefent, men geen aanspraak kan maken op de vrijstelling van art. 4 lid 5. De reden hiervoor is dat zij de activiteiten niet uitoefenen in de vorm van een publiekrechtelijk lichaam of deel uitmaken van het staatsapparaat maar zij doen dit in het kader van een zelfstandige economische activiteit door middel van een vrij beroep. Bijgevolg schendt Nederland artikel 2 en art. 4 lid 1, 2 en 4 van richtlijn 77/388.

3.4 De btw-plicht van advocaten bekeken door een Europese bril

172. De federale regering heeft besloten om de jarenlange btw-vrijstelling voor advocaten te schrappen vanaf 1 januari 2014. Hierdoor worden advocaten belastingplichtigen in de btw-wetgeving die hun geleverde diensten moeten onderwerpen aan het normale btw-tarief van 21%. Vanuit het oogpunt van de advocatuur heeft deze belastingplicht een neutrale werking. Hun prestaties worden weliswaar 21% duurder, maar daar staat tegenover dat zij zelf de door hun betaalde btw kunnen recupereren op bv. op kantoormeubilair en elektronica. De schrapping van de vrijstelling is eerder problematisch vanuit het oogpunt van de rechtszoekende die voortaan 21% zal moeten betalen voor advocatenkosten. Dit is de reden waarom verschillende orden van advocaten een beroep tot vernietiging hebben ingesteld bij het Grondwettelijk Hof²²⁰. Het Hof stelde de uitspraak in de zaak uit in afwachting op het antwoord van een prejudiciële vraag die werd gesteld aan het Hof van Justitie. Het Hof van Justitie heeft in deze zaak ook nog geen uitspraak gedaan.

173. In totaal werden er vier prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ over de verenigbaarheid van de btw-plicht van advocaten met richtlijn 2006/112/EG.

- 1) Is richtlijn 2006/112/EG in overeenstemming met art. 47 Handvest voor de grondrechten, art. 6 EVRM en art. 14 BUPO-verdrag?

²²⁰ GwH, 13 november 2014, nr. 165/2014.

- 2) Indien nee, is de richtlijn in overeenstemming met art. 9 lid 4 en lid 5 van het Aarhusverdrag?
- 3) Indien nee, is art. 132 van de btw-richtlijn in overeenstemming met art. 20, 21 en 47 Handvest grondrechten en art. 9 VEU omdat de diensten van advocaten niet zijn opgenomen in de lijst van algemeen belang terwijl sport, cultuur en onderwijs dat wel zijn.
- 4) Indien neen op vragen 1 en 3, kan art. 371 richtlijn volgens art. 47 Handvest zo worden geïnterpreteerd, hebben lidstaten de mogelijkheid om een gedeeltelijke vrijstelling te handhaven voor rechtzoekenden die niet aan de btw zijn onderworpen, namelijk de gewone burger.
- 5) Kan art. 371 richtlijn volgens art. 47 Handvest zo worden geïnterpreteerd dat de vrijstelling voor advocaten wordt gehandhaafd in het kader van de pro-deo-regeling.

174. Zoals eerder vermeld, heeft het HvJ nog geen uitspraak gedaan over deze zaak maar deze zaak is zeer relevant voor ons onderzoek omdat men door deze prejudiciële vragen te stellen probeert uit te zoeken hoever de beleidsruimte van de Belgische wetgever kan gaan om al dan niet de schrapping van de vrijstelling te handhaven.

175. Allereerst lijkt dat de kans zeer klein is dat het HvJ op alle vragen zal antwoorden want als het antwoord op een vraag al gegeven is, dan is een antwoord op andere vragen niet meer nodig.

176. In totaal wordt de afschaffing van de vrijstelling getoetst aan vier verschillende normen. Deze zijn het Handvest van de grondrechten, het BUPO-verdrag, het EVRM²²¹ en het verdrag van Aarhus. Ons inziens valt één norm weg omdat de Europese Unie als entiteit geen verdragspartij is bij het BUPO-verdrag²²². De EU is dit ook niet bij het EVRM²²³, toch zal dit aan bod komen in 189.

177. Een zaak die meer inzicht kan verschaffen inzake btw en rechtsbijstand is C-492/08²²⁴. Bovendien komt deze zaak ook aan bod in het hogervermelde vernietigingsberoep bij het Grondwettelijk Hof. In deze zaak heeft de Franse wetgever een verlaagd btw-tarief van 5.5% ingesteld²²⁵ voor diensten van advocaten en procureurs in het kader van een rechtsbijstandsregeling. Zoals reeds werd vermeld kunnen verlaagde tarieven enkel worden toegepast voor goederen en diensten die zijn opgenomen in de derde bijlage van de richtlijn. De wetgever had bepaald dat de diensten van advocaten en procureurs viel onder punt 15 van de bijlage, nl organisaties die door de lidstaten erkend zijn als liefdadigheidsinstellingen en betrokken zijn op het gebied van bijstand en sociale zekerheid. Het HvJ zegt dat advocaten en procureurs

²²¹ Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden van 14 november 1950, BS 19 augustus 1955, 5029.

²²² https://treaties.un.org/Pages/ViewDetails.aspx?src=TREATY&mtdsq_no=IV-4&chapter=4&lang=en (consultatie 17 april 2015)

²²³ Het ontwerpakkkoord voor toetreding tot het EVRM is afgekeurd door het HvJ omdat het Unierecht wordt miskend.

²²⁴ HvJ 492/08, *Europese Commissie v. Franse republiek*, Jur. 2010, I, 5497.

²²⁵ Art 32 lid 2 paragraaf 1 Loi nr 90-1168 du 29 décembre 1990 de finances pour 1991, <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000717191> (consultatie 18 april 2015)

binnen deze diensten kunnen vallen op voorwaarde dat ze door de lidstaten worden erkend als liefdadige instellingen en dat ze betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand. Het HvJ zegt expliciet dat de lidstaten over een beoordelingsmarge beschikken om instellingen te erkennen als liefdadigheidsorganisaties. De Franse wetgever miskent de beoordelingsmarge wanneer een verlaagd tarief wordt toegepast op organisaties die diensten verrichten in strijd met de bewoordingen van Annex 3, paragraaf 15. In dit artikel staat een dubbele voorwaarde. Allereerst moet de organisatie erkend zijn als een liefdadigheidsinstelling en moet ze daadwerkelijk liefdadigheid of belang van sociaal welzijn nastreven. Het Hof zegt hierover dat de Franse wetgever had moeten kijken naar de doelstellingen en het sociaal engagement. Daarom behoren advocaten en procureurs niet tot deze categorie omdat zij geen liefdadigheidsinstellingen zijn omwille van de algemene doelstelling (rechtsbedeling) en omwille van het ontbreken van een duurzaam engagement in de sociale doelstellingen. Bijgevolg heeft Frankrijk art. 96 en art. 98 van richtlijn 2006/112/Eg geschonden. Deze zaak is relevant voor het vernietigingsberoep bij het Grondwettelijk Hof omdat het de lidstaten onmogelijk wordt gemaakt om een verlaagd tarief toe te passen op de diensten van advocaten in een rechtsbijstandsregeling. Dit argument geldt a fortiori in het kader van een procedure zonder rechtsbijstandsregeling. Met andere woorden, België heeft twee keuzes. Of de minister van Financiën had ervoor kunnen kiezen om de tijdelijke vrijstellingsregeling te handhaven, of de diensten van advocaten worden belast aan het normale tarief van 21%.

178. In het vernietigingsberoep komen een achttal middelen aan bod. Verschillende partijen voeren verschillende schendingen aan van dezelfde artikels met verscheidene combinaties uit de Grondwet en verdragen.

- a) Een schending van de Grondwet van art. 10, art. 11, art. 13, art. 22, art. 23 lid 2 en art. 172 Grondwet.
- b) Schending van art. 6, 8, 13, 14 EVRM.
- c) Schending van art. 14, 17, 26 BUPO-verdrag.
- d) Schending van art. 9, leden 4 en 5 van het Aarhusverdrag²²⁶.
- e) Schending van art. 7, 8, 47, 48 Handvest voor de grondrechten.
- f) Schending van algemene rechtsprincipes zoals de rechten van de verdediging en het beroepsgeheim van de advocaat.

179. Het enige artikel dat het Grondwettelijk Hof onderzoekt vooraleer ze overgaat op het stellen van de prejudiciële vragen is art. 6 EVRM. Het Hof stelt dat de verhoging van de kostprijs van de diensten van advocaten het recht op bijstand van een raadsman zou kunnen aantasten. Er is volgens het Hof ook sprake van een verschil in behandeling. Rechtszoekende die de btw op diensten van hun advocaat kunnen recupereren en degene die dat niet doen. Het is vooral deze tweede groep zal door de maatregel worden geraakt (de fiscale kost), de eerste groep heeft

²²⁶ Art. 9 Verdrag betreffende de toegang tot informatie, inspraak in besluitvorming en toegang tot de rechter inzake milieuaangelegenheden van 25 juni 1998, *BS* 24 april 2003, 22129.

hoofdzakelijk last van extra administratie (een economische kost). Ook binnen de groep van de niet-btw plichtige kan een onderscheid worden gemaakt. De subgroep die aanspraak kan maken op juridische bijstand en de subgroep die dat niet kan doen. Het Hof stelt dat de afschaffing van de vrijstelling een inbreuk zou kunnen betekenen op de wapengelijkheid van de partijen in een geding als deze niet-btw-plichtig zijn en al dan niet gebruik kunnen maken van het systeem van juridische bijstand.

180. Ook is er volgens het Hof een mogelijke schending van art. 9 leden 4 en 5 van het Aarhusverdrag. De reden hiervoor is dat het voor milieuverenigingen moeilijker is een procedure in te stellen omdat zij niet-btw-plichtig zijn en dus meer zullen moeten betalen aan advocatenkosten.

181. De regering bekijkt het vanuit een fiscale bril en hun argumentatie staan dichter bij ons onderzoek zoals in de voorgaande thema's aangetoond werd.

182. De eerste reden waarom de regering besloot tot de afschaffing van de vrijstelling is een budgettaire reden: de maatregel levert extra inkomsten op dat de regering nodig heeft om haar begrotingsdoelstelling te behalen. De tweede reden is een harmonisatie. België is de enige lidstaat in de EU waar de diensten geleverd door een advocaat nog vrijgesteld waren van btw. Ook had de regering een btw-plicht ingevoerd voor gerechtsdeurwaarders en notarissen, dus het zou logisch zijn als dit ook zou gebeuren voor advocaten. De derde reden is concurrentievervalsing.

183. Hetgeen ons het meest verbaast is dat het btw-aspect van deze zaak volledig wordt uitgehold. Dit komt nauwelijks aan bod in de procedure. Wat ook opvalt, is dat door de verzoekende partijen niet het feit in twijfel wordt getrokken dat de vrijstelling geschrapt wordt, maar wel de gevolgen die deze afschaffing heeft op de grondrechten.

184. Normaal zouden de prestaties van advocaten al onderworpen moeten zijn geweest aan btw. Dit is omdat de btw een algemene verbruiksbelasting is op goederen en diensten. De reden waarom dit in België nog niet het geval was is dezelfde reden waarom notarissen en gerechtsdeurwaarders jarenlang geen btw moeten betalen; namelijk België had bij de invoering van het btw-stelsel een 'tijdelijke' vrijstelling bedongen voor deze beroepsgroepen. Art. 371 Zesde richtlijn bevat stelt dat in Bijlage X, Deel B een lijst bevat van goederen en diensten die de lidstaten nog steeds mogen blijven vrijstellen. Hierdoor kon België door middel van een 'tijdelijke' regeling een uitzondering bekomen op het algemene principe dat de diensten van advocaten aan de btw onderworpen zijn.

185. Juist omdat België de Zesde btw-richtlijn volgt gaat het Grondwettelijk Hof onderzoeken of de Zesde btw-richtlijn de toets met de grondrechten doorstaat en niet de Belgische belastingwet ter omzetting die de afschaffing van de vrijstelling creëert.

186. Het Grondwettelijk Hof stelt daarom *“Hoewel de Belgische staat bij de richtlijn 2006/112/Eg niet ertoe gehouden was een einde te maken aan de regeling van vrijstelling voor de diensten van advocaten aangezien, bij ontstentenis bij invoering van de definitieve regeling, de afwijking waarin is voorzien bij art. 371 nog steeds van toepassing is, blijkt uit de in B.2.1 aangehaalde parlementaire voorbereiding niettemin dat de wetgever met de bestreden wet het Belgisch recht in overeenstemming heeft willen brengen met het recht van de andere lidstaten van de EU. De aangevoerde schendingen van het recht op een eerlijk proces, maar bepaald wat het recht op de bijstand van een advocaat en het beginsel van de wapengelijkheid in het proces, vinden aldus hun grondslag in de richtlijn 2006/112/EG. Het staat niet aan de Belgische wetgever af te wijken van de uniforme regeling van richtlijn 2006/112/EG, die een harmonisatierichtlijn is of ze te moduleren. ”*

187. Het Grondwettelijk Hof kan de richtlijn niet toetsen aan de Belgische grondwet, daarom kan ze via art. 267 VWEU een prejudiciële vraag stellen aan het HvJ. Een andere reden waarom het Grondwettelijk Hof de prejudiciële vraag stelt, is dat de richtlijn een harmonisatiemaatregel is in fiscale zaken en de geïnde btw een inkomstenbron vormt voor de EU.

188. Om terug te koppelen op ons onderzoeksthema: in welke mate zegt dit iets over de beleidsruimte die België nog heeft in de btw-wetgeving? De voorlopige conclusie is dat zelfs wanneer België de Europese harmonisering van de Zesde btw-richtlijn volgt, deze beleidsruimte wordt ingeperkt door de toetsing van grondrechten, zowel de grondrechten gewaarborgd door de Belgische grondwet, als de Europese grondrechten.²²⁷

189. Op de eerste prejudiciële vraag zal het Hof vermoedelijk antwoorden. Ook al is de Europese Unie op dit moment nog geen lid van de Raad van Europa en dus het EVRM, toch speelt het EVRM een rol om het beschermingsniveau van de grondrechten te bepalen. Art. 53 Handvest van grondrechten bepaalt: *“Geen van de bepalingen van dit Handvest mag worden uitgelegd als zou zij een beperking vormen van of afbreuk doen aan de rechten de mens en de fundamentele vrijheden welke binnen hun respectieve toepassingsgebieden worden erkend door het recht van de Unie, het internationaal recht en de internationale overeenkomsten waarbij de Unie of alle lidstaten partij zijn, met name het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, alsmede door de grondwetten van de lidstaten”*. In de rechtsleer wordt gesteld dat zolang de EU geen verdragspartij is bij het EVRM, het EVRM niet als een formele rechtsinstrument kan worden gebruikt. Men kan wel indirect toetsen door middel van een corresponderend artikel van het Handvest er bij te betrekken. Dit heeft men dus in de eerste prejudiciële vraag gedaan.

190. De tweede prejudiciële vraag houdt verband met het Verdrag van Aarhus. De Europese Unie is als entiteit lid van het verdrag van Aarhus. Dit houdt in dat de Unie zelf, alsook haar

²²⁷ Hiermee wordt bedoeld zowel het Handvest voor de grondrechten als het EVRM.

regelgeving ten aanzien van de lidstaten onderworpen is aan het verdrag²²⁸. De prejudiciële vraag heeft betrekking op art. 9 leden 4 en 5 Aarhusconventie dat stelt:

191. " 4. Aanvullend op en onverminderd het voorgaande eerste lid, voorzien de in het voorgaande eerste, tweede en derde lid bedoelde procedures in passende en doeltreffende middelen, met inbegrip van, zo nodig, een dwangmiddel tot rechtsherstel en zijn zij billijk, snel en niet onevenredig kostbaar. Beslissingen ingevolge dit artikel zijn schriftelijk of worden schriftelijk vastgelegd. Beslissingen van rechterlijke instanties, en waar mogelijk van andere organen, zijn voor het publiek toegankelijk. 5. Om de doeltreffendheid van de bepalingen van dit artikel te bevorderen waarborgt elke Partij dat aan het publiek informatie wordt verstrekt over toegang tot bestuursrechtelijke en rechterlijke herzieningsprocedures en **overweegt** zij het instellen van passende mechanismen voor bijstand om financiële of andere belemmeringen voor de toegang tot de rechter weg te nemen of te verminderen."

192. Persoonlijk zijn we van mening dat het HvJ zal zeggen dat de afschaffing van de vrijstelling voor advocaten geen schending zal zijn van dit verdrag. Het woordje 'overweegt' duidt op een mogelijkheid. Het is een inspanningsverbintenis om erover na te denken maar geen resultaatsverbintenis om tot een concreet resultaat te komen. Zoals het wordt verwoord lijkt het niet onmogelijk te zijn om een btw-plicht voor advocaten te kunnen invoeren.

193. Over de vraag betreft de verenigbaarheid met de vrijstelling in art. 132 kan men verwijzen naar paragraaf 45 en 46 van C-492/08 waarin wordt gesteld advocaten niet kunnen worden beschouwd als een liefdadige instelling omwille van de doelstellingen en het ontbreken van een duurzaam sociaal karakter.

194. Op de vraag als art. 20, art 21 en art.47 Handvest van de grondrechten zou zijn geschonden wanneer de diensten van advocaten niet in de exhaustieve lijst van art. 132 is opgenomen, maar diensten als sport, onderwijs en cultuur, kan o.i. wel verwezen worden naar paragraaf 44 van arrest C-492/08. Ter herinnering, in de deze casus had Frankrijk een verlaagd btw tarief ingevoerd voor advocaten in het kader van een rechtsbijstandsregeling. In deze paragraaf zei het Hof uitdrukkelijk dat het zou indruisen tegen de wil van de (Europese) wetgever wanneer lidstaten een verlaagd tarief toekennen als aan de voorwaarden van de wetgever niet zou zijn voldaan.

195. Er wordt in de prejudiciële vragen erg veel getoetst aan art. 47 Handvest (juncto art. 6 EVRM). Ook art. 20 en art. 21 komen aan bod. Zelfs indien het HvJ zou spreken van een beperking op het recht op toegang tot de rechter, dan nog moet men kijken of aan de toets van art. 52 paragraaf 1 wordt voldaan. Dit artikel stelt: "Beperkingen op de uitoefening van de in dit Handvest

²²⁸ F. SCHRAM, "Verdrag van Aarhus. Omzetting van het verdrag op het niveau van de Europese Unie", *NjW* 2012, 614-632.

erkende rechten en vrijheden moeten bij wet worden gesteld en de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden eerbiedigen. Met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel kunnen slechts beperkingen worden gesteld, indien zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen. ”

196. De kans bestaat dat door de afschaffing van de vrijstelling deze test doorstaat. De legaliteitsvereiste is art. 96 van richtlijn 2006/112/EG dat stelt dat de levering van goederen en diensten aan hetzelfde tarief belast worden en de (Belgische) wet van 30 juli 2013. De evenredigheid wordt ook gerespecteerd. Het wordt niet onmogelijk gemaakt om toegang tot een advocaat te hebben, het wordt gewoon 21% duurder voor wie niet-btw-plichtig is. De vraag of dit noodzakelijk is hangt er van af hoe het HvJ dit zal beoordelen. Volgens ons inziens was dit noodzakelijk om budgettaire redenen. Ook het algemeen belang werd gerespecteerd want als men de begrotingsdoelstelling niet zou halen, dan riskeerde België een boete.

197. Bij de laatste prejudiciële vraag wil het Grondwettelijk Hof weten of art. 371 Zesde btw-richtlijn de lidstaten machtigt om de btw-vrijstelling voor advocaten gedeeltelijk te handhaven. Dit zowel voor rechtzoekenden die niet aan de btw-plicht zijn onderworpen als voor de rechtzoekenden die juridische bijstand genieten. Voor het beantwoorden van deze vraag zal het HvJ waarschijnlijk kijken naar de zaak C-461/12²²⁹ waarin het Hof in paragraaf 61 stelt dat de bepalingen van de Zesde richtlijn inzake vrijstellingen strikt moet worden uitgelegd aangezien zij een afwijking vormen op het algemene beginsel dat btw wordt geheven op elke dienst en levering van goederen die een belastingplichtige onder bezwarende titel verricht. Als men dezelfde redenering hanteert, zal het Hof op deze vragen negatief antwoorden.

198. Voor de conclusie is het redelijkerwijze te verwachten dat het Hof van Justitie geen probleem zal zien in de btw-plicht van advocaten. Bijgevolg is het afwachten tot wanneer het Grondwettelijk Hof de Belgische grondwetartikelen toetst en desgevallend tot dezelfde conclusie komt of tot een heel andere. Maar zelfs als het Grondwettelijk Hof de Belgische regering gelijk geeft, dan is toch voldoende aangetoond geworden hoe moeilijk het is geworden om de btw-wetgeving te gebruiken als een beleidsinstrument omdat de verzameling van grondrechten, waaraan de wetgever moet voldoen, zo groot geworden is.

²²⁹ HvJ 461/12, *Granton adverstising BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/ kantoor Den Haag*, *Jur.* 2014, I, 4.

Deel 4 Aanbevelingen van internationale organisaties op de Belgische btw

199. Het taks shift-debat is in België volop aan de gang. Verschillende internationale organisaties hebben zich hier al over uitgesproken. Omdat het thema toch wel actueel is en verband houdt met ons onderzoek is het interessant om hier dieper op in te gaan.

4.1 De OESO

200. De OESO is een internationale samenwerkingsorganisatie die overheden adviseert over economische en sociale thema's. Voor ons onderzoek is deze organisatie zeer relevant omdat ze een jaarlijks onderzoek voert naar consumptiebelastingen en ze publiceert een economisch rapport over België. In het rapport²³⁰ over België spreekt de OESO van een dubbel fiscaal probleem.

201. Enerzijds is er een te hoge (para)fiscale druk op arbeid. Dit leidt tot lagere competitiviteit, minder economische groei en minder werkgelegenheid. Daarentegen worden milieu en consumptie te weinig belast. Het is beter consumptie te belasten want dat heeft een minder marktverstoring effect. OESO-statistieken laten zien dat België ongeveer 20% van alle belastingen uit consumptie haalt. Voor de OESO is het gemiddelde 25%. Ook wordt de belastbare basis teveel verwaterd door allerlei aftrekposten.

202. Men pleit expliciet voor een belastingverschuiving van arbeid naar consumptie omdat het werkgelegenheid en vermogenswinst ten goede komt: "Shifting the tax burden from labour towards consumption can yield both employment and equity gains²³¹".

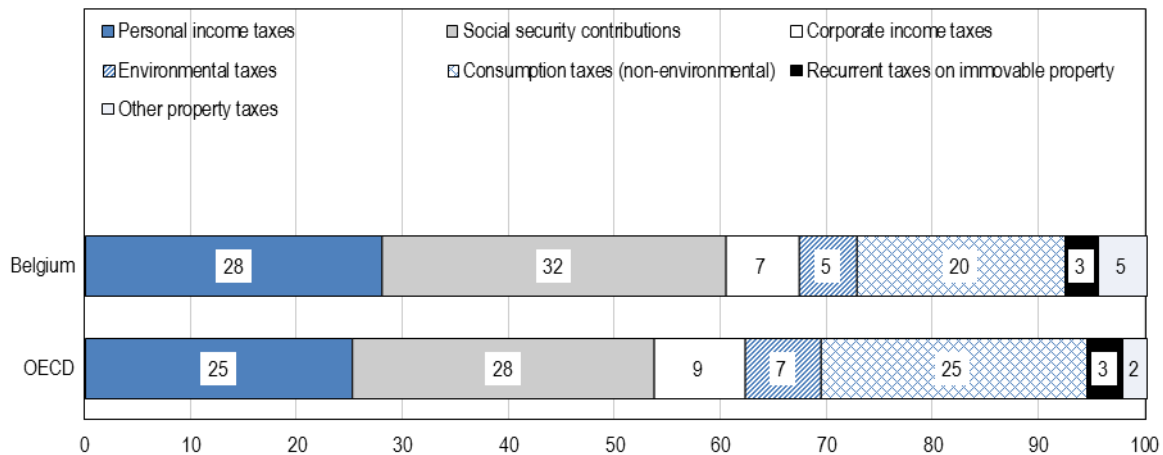
203. Grafiek 1²³² toont het verschil aan tussen de Belgische inkomsten en het OESO-gemiddelde van het jaar 2012. België haalt meer middelen uit de personenbelasting en uit sociale zekerheidsbijdragen (parafiscaliteit) dan het OESO-gemiddelde. Daarentegen halen OESO-landen

²³⁰ OECD, *OECD Economic Survey: Belgium 2015, s.l.*, OECD publishing, 25-26.

²³¹ OECD, *OECD Economic Survey: Belgium 2015, s.l.*, OECD publishing, 25.

²³² OECD, "Revenue Statistics", OECD Tax Statistics and "Green Growth Indicators", *OECD Environment Statistics*, [//dx.doi.org/10.1787/888933180840](https://dx.doi.org/10.1787/888933180840).

gemiddeld 5% meer uit consumptiebelastingen dan België. Daarom pleit de OESO ervoor om belastingen uit arbeid (personenbelasting en sociale zekerheidsbijdragen) minder te belasten en in ruil voor een belastingverhoging in de consumptietaksen (expliciet de btw en niet de accijnzen.)



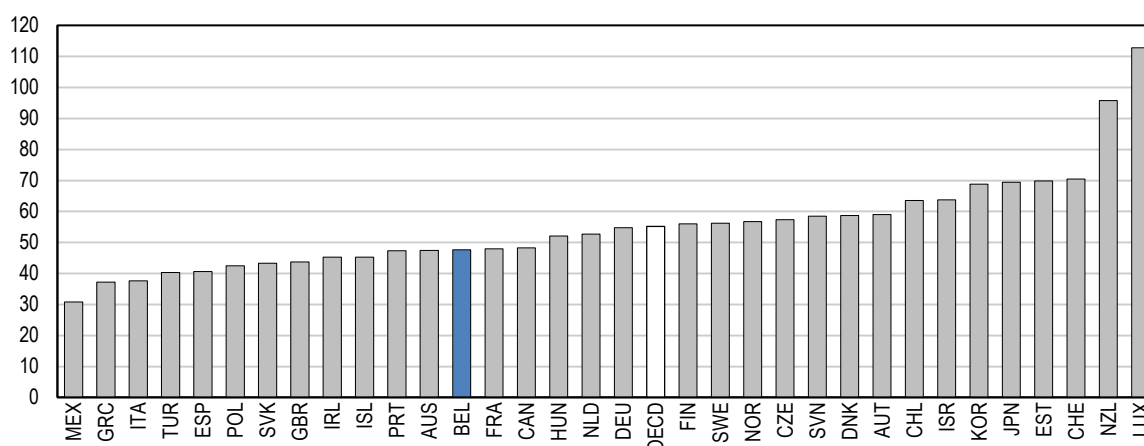
204. Het tweede aspect van consumptiebelastingen wat de OESO-aanbeveelt is een verminderd gebruik van de gereduceerde btw-tarieven. België zou veel meer btw-opbrengsten kunnen realiseren indien het gebruik van lagere tarieven zou worden gereduceerd tot een minimum.

205. Het rapport spreekt van een gemiste opbrengst van 2% BBP. Hierbij maakt men een verschil tussen herverdelende effecten en regressieve effecten zodat het aanvankelijke sociale doel wordt verwaarloosd. Een voorbeeld van een herverdelend effect is 6% btw op voeding. Degene die zich meer voeding kunnen veroorloven, zijn de betere inkomensgenieters en zij zullen bijgevolg ook meer btw-voordeel behalen. Een voorbeeld van een regressief effect is het gereduceerd tarief op hotelovernachtingen. Het zijn vooral de betere inkomens die zich een hotelovernachting kunnen veroorloven, dus de mindere inkomens in een samenleving halen hier geen voordeel uit.

206. De tweede grafiek²³³ laat de VAT revenue ratio van België zien. Dit is een vergelijkende maatregel die laat zien hoeveel btw-inkomsten een overheid misloopt door het gebruik van de gereduceerde tarieven. Met andere woorden, het beantwoordt de vraag hoeveel btw-inkomsten een overheid extra zou ontvangen als voor de gehele btw-inning een standaard tarief zou worden geheven. Concreet voor België zou dit betekenen als alle handelingen aan een tarief van 21% zouden worden belast en dus niet meer aan 6% of aan 12%. De VAT revenue ratio voor België bedraagt 47,67%²³⁴, wat wil zeggen dat men 52,33% potentiële btw-inkomsten heeft die niet worden geïnd. De precieze cijfers van de andere landen zijn te vinden in Bijlage 1.

²³³ OECD, *Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, s.l., OECD Publishing, 2014, //dx.doi.org/10.1787/888933180854.*

²³⁴ Zie bijlage 1 voor de concrete cijfers van de andere landen.



4.2 Het IMF

207. Het Internationaal Monetair Fonds is een internationale organisatie opgezet na de Bretton-Woodsakkoorden en heeft als doel internationale monetaire samenwerking en creëren van financiële stabiliteit²³⁵. Het IMF heeft twee documenten die nuttig zijn voor ons onderzoek. Enerzijds is dit een algemeen werkdocument²³⁶ uit 2010 dat belastingssystemen onderzoekt om economische groei te creëren. Anderzijds is dat het landenrapport over België.

208. In het werkdocument geeft het IMF drie algemene adviezen over de btw aan al de lidstaten.

- a) Het aantal vrijstellingen verminderen en de verlaagde tarieven schrappen zijn de beste manier om btw-opbrengsten te verhogen²³⁷.
- b) Er kunnen substantieel veel inkomsten gerealiseerd worden wanneer de btw-kloof wordt verkleind²³⁸.
- c) Wanneer de opbouw van de btw en de administratie geen probleem zijn, kan het tarief worden verhoogd zonder grote marktverstoring²³⁹.

209. In het landenrapport over België wordt de algemene economische context besproken. Het IMF geeft ook fiscaal advies. Men pleit voor minder belastingen op en uit arbeid, in het bijzonder over de btw. Men zegt: " We also see scope for reducing deviations from the standard VAT rate,

²³⁵ X, *About the IMF*, www.imf.org/external/about.htm.

²³⁶ B. CLEMENTS, M. KEEN, V. PERRY, J. TORO, A. TULADHAR, L. EYRAUD, I. KARPOWICZ, A. LEIVE, J. PEREIRA, J. PJOTTROWSKI, M. SOTO, G. HARRISON, B. GARCIA, J. NORREGAARD, P. DANIEL, P. MUTHOORA, J. GRIGG, G. PALOMBA, T. MATHESON, E. CRIVELLI, R. VARSANO, O. LUCA, A. WOLDEMARIAM, B. JONES, M. MANOUS en P. PETIT, *From Stimulus to Consolidation: Revenue and Expenditure Policies in Advanced and Emerging Economies*, 2010, www.imf.com, 41.(consultatie 30 april 2015)

²³⁷ B. CLEMENTS, M. KEEN, V. PERRY, J. TORO, A. TULADHAR, L. EYRAUD, I. KARPOWICZ, A. LEIVE, J. PEREIRA, J. PJOTTROWSKI, M. SOTO, G. HARRISON, B. GARCIA, J. NORREGAARD, P. DANIEL, P. MUTHOORA, J. GRIGG, G. PALOMBA, T. MATHESON, E. CRIVELLI, R. VARSANO, O. LUCA, A. WOLDEMARIAM, B. JONES, M. MANOUS en P. PETIT, *From Stimulus to Consolidation: Revenue and Expenditure Policies in Advanced and Emerging Economies*, 2010, www.imf.com, 41.(consultatie 30 april 2015)

²³⁸ Zie de vorige voetnoot.

²³⁹ Zie de vorige voetnoot.

e.g., for electricity and to increase environmental taxes. Revenu gains from such reforms would be available to reduce labor taxes further.²⁴⁰ Dus ook hier pleit men voor een vermindering van de gereduceerde tarieven in de btw, net als de OESO dit doet.

4.3 Rapport Europese Commissie

210. De Europese Commissie is zoals hoger vermeld, de hoeder van het algemeen Europees belang. In deze hoedanigheid heeft ze een rapport²⁴¹ geschreven over het macro-economisch onevenwicht in België. Dit rapport heeft meer invloed op de Belgische wetgeving dan de vorige twee rapporten. Dit beleidsadvies is meer dwingend want dit vindt plaats in het kader van de monitoring van het economisch bestuur in de Eurozone²⁴². De federale wetgever/regering kan dit advies moeilijk negeren. Er worden vijf aanbevelingen gedaan die ingrijpen in de beleidsruimte.

- 1) De efficiëntie van de geïnde btw moet worden verbeterd. Er zijn teveel vrijstellingen en verlaagde tarieven in de Belgische btw-wetgeving.
- 2) Een vermindering van de gereduceerde tarieven en van het aantal goederen die er door belast worden. Bij dit advies worden ernstige vragen gesteld bij het gebruik van het 12%-tarief, in het bijzonder voor maaltijden²⁴³ in een restaurant.
- 3) De Commissie beveelt aan dat het standaard btw-tarief wordt verhoogd. Ze pleit hiervoor omdat het relatief gemakkelijk is doordat de btw een algemene verbruiksbelasting is.
- 4) De wetgever moet wel oppassen dat een stijgende btw-inning ervoor zorgt dat de rijkere burgers in verhouding meer bijdragen, maar zegt de studie, wanneer de btw-verhoging gecompenseerd wordt met lagere sociale lasten voor ondernemingen, zal dit leiden tot jobcreatie die lage inkomens ten goede komt.
- 5) Er wordt een bredere tax shift geadviseerd: belastingen uit inkomen moet minder worden belast in ruil voor een verhoging van de btw (consumptie) en voor meer belastingen op het milieu en op het financieel inkomen (bijvoorbeeld vermogenswinstbelasting). Consumptie belastingen is gemakkelijk en de tax shift moet de competitiviteit ten goede komen.

211. In het rapport is de Europese Commissie ronduit negatief over de btw-verlaging op elektriciteit. De btw-verlaging van elektriciteit van het standaardtarief naar het gereduceerd tarief van 6%²⁴⁴ was van de regering een maatregel om de inflatie onder controle te houden. Op deze manier zou de spilindex pas later overschreden worden en zou de daaropvolgende loonsverhoging uitgesteld worden waardoor de competitiviteit van België verbeterd wordt. De Europese Commissie

²⁴⁰ X, *Belgium: Concluding Statement of the 2015 article IV Mission*, 2014, <http://www.imf.org/external/np/ms/2014/121514.htm>. (consultatie 30 april 2015)

²⁴¹ EUROPEAN COMMISSION, DG FOR ECONOMIC AND FINANCIAL AFFAIRS, *Macroeconomic Imbalances Belgium 2014*, Brussel, Europese Unie, 2014, 56 p.

²⁴² Art. 3 Verord. EU Nr. 1176/2011, 16 november 2011 betreft de preventie en de correctie van macro-economische onevenwichtigheden, Pb.L. 23 november 2011, afl. 302, 28.

²⁴³ Tabel B, 1ste lid KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, gewijzigd bij BS 8 mei 2013.

²⁴⁴ Art. 2 Koninklijk besluit tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 4 en 20 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde, BS 27 maart 2014.

stelt dat deze maatregel ingaat tegen het advies van de Raad om belastingen op arbeid minder te belasten in combinatie met een hogere belasting op consumptie. De Commissie meent dat de maatregel ook niet efficiënt is omdat door lagere energieprijzen, de bevolking juist slordiger om zal springen met kostbare energie.

212. Het lijkt ons geen goede beslissing om de btw op de elektriciteit te verlagen, al is het natuurlijk wel aangenaam om minder te betalen op de stroomfactuur. Enkele maanden geleden was er de vrees voor een stroomuitval door een verlies in productiecapaciteit, daarom is het juist van belang om zuinig om te gaan met energie.²⁴⁵ Door deze maatregel krijgt de bevolking de fiscale incentive om dit niet te doen. Het zou ook de overheidsfinanciën ten goede komen, die nu 600 miljoen euro mislopen, om de maatregel terug af te schaffen.

4.4 Besluiten uit de rapporten

213. In bovenstaande analyse wordt aangetoond dat drie internationale organisaties (de OESO, het IMF en de Europese Unie) aandringen op een tax shift. Concreet bestaat deze uit een vermindering van de lasten uit arbeid (sociale zekerheidsbijdragen) en/of belastingen uit arbeid (personenbelasting) gecompenseerd door een vooral een vermeerdering van de belasting op consumptie. Dit kan worden gerealiseerd door het standaard btw-tarief te verhogen, het gereduceerd tarief te schrappen of het gebruik ervan te verminderen. Daarnaast zijn ook andere fiscale ingrepen mogelijk zoals belastingen op milieu en belastingen op financiële inkomsten.

214. Welke impact heeft dit op de beleidsruimte van België in de btw-wetgeving? De adviezen van de OESO en het IMF zijn vrijblijvende rapporten in de zin dat de wetgever er niet door gebonden is. Het rapport van de Europese Commissie moet bekeken worden vanuit de bredere context van de macro-economische onevenwichtigheden. Zijn deze buitensporig, dan kan er een tijdschema volgen waarin bepaalde maatregelen kunnen worden opgelegd, als dit niet helpt kan er ook een boete volgen van 0,1% BBP²⁴⁶. Dus dit rapport dient de wetgever serieus te nemen, ook al is ze er niet door gebonden. Ook zullen opinieleiders, journalisten en het middenveld zich op deze studies beroepen om de wetgever te beïnvloeden om een tax shift te realiseren. Deze rapporten zullen ongetwijfeld een invloed hebben op de besluitvorming binnen de regering.

²⁴⁵ X, "Is uw gemeente voorbereid op stroomuitval?", 2014, *De Standaard*, http://www.standaard.be/cnt/dmf20141107_01363561 (consultatie 3 mei 2015)

²⁴⁶ Zie verordening 1176/2011.

Deel 5 Besluit

Uit dit werk blijkt dat de beperkingen op de beleidsruimte van België in de btw-wetgeving redelijk omvangrijk zijn. De Belgische wetgever kan zeker niet autonoom bepalen wat ze zou willen bereiken in de btw-wetgeving.

Vanuit het Europese luik is de Belgische wetgever gebonden door de Europese verdragen, de Zesde btw-richtlijn, algemene beginselen van het Europees gemeenschapsrecht, het Handvest van de Grondrechten en het EVRM. We zien dat de Europese richtlijn sterk ingrijpt in de nationale btw-wetgeving van de lidstaten, maar dat de richtlijn de lidstaten toch enige beleidsruimte geeft zoals invoering van verlaagde tarieven, uitzonderingsmaatregelen en overgangsmatregelen.

We kunnen ook stellen dat de rechtspraak van het Hof van Justitie redelijk streng is wat betreft de verlaagde tarieven. Twee dingen staan hierbij altijd centraal: gereduceerde tarieven zijn een uitzondering op het algemeen stelsel en moeten hierdoor strikt worden geïnterpreteerd. Vervolgens is er ook het beginsel van fiscale neutraliteit: soortgelijke goederen die met elkaar in concurrentie zijn moeten volgens hetzelfde regime worden belast.

Maar het witboek van de Europese Commissie over de hervorming van de btw bepleit toch een verdere inkrimping van de beslissingsruimte die de lidstaten nu nog hebben

Op Belgische niveau is de wetgever gebonden door de toetsingsnormen van het Grondwettelijk Hof en aan internationale verdragen die België binden, zoals het BUPO-verdrag en het EVRM.

Ten slotte heeft dit onderzoek ook twee evoluties, die beperkingen op de beleidsvrijheid van de wetgever inhouden, duidelijk aan het licht gebracht :

- allereerst de trend van verdere harmonisering in Europa. In deze context heeft de Belgische wetgever een btw-plicht ingevoerd voor gerechtsdeurwaarders, notarissen en advocaten. Het stond de wetgever vrij om dit niet te doen omdat België nog steeds van een overgangsmatregel kon genieten. Desalniettemin heeft de wetgever deze vrije beroepen btw-plichtig gemaakt en gaf ze naast een budgettaire reden ook de Europese harmonisering aan als hoofdmotief. Ook bij het voorstel voor een uniforme btw-aangifte wordt dezelfde argumentatie gebruikt. Er is ook een cross-border pilootproject over rulings, waarbij de nationale rulingdiensten een uitspraak doen over de btw bij grensoverschrijdende handelstransacties;
- dat belastingen op consumptie in België belangrijker worden, is ook een manifeste trend. Een zogenaamde tax shift staat niet alleen vermeld in het federaal regeerakkoord, het wordt ook aanbevolen door internationale instellingen als de OESO, het IMF en de EU. Maar adviezen binden niet, maar rapporten van de Europese Commissie kan de Belgische wetgever best lezen en er naar handelen zonet dreigt misschien een forse boete.

Bibliografie

Wetgeving (hiërarchische volgorde)

EUROPA

Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden van 14 november 1950, *BS* 19 augustus 1955, 5029.

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie van 25 maart 1957, *Publicatieblad van de Europese Unie* 26 oktober 2012, C 326/94.

Verdrag betreffende de Europese Unie, 7 februari 1992, *Publicatieblad van de Europese Unie*, afl. 326, 13.

Art. 51 Handvest van de Grondrechten, *Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen* 18 december 2000, afl. 346, 21.

Verord. Raad. nr. 282/2011, 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb. L.* 23 maart 2011, afl. 77, 1.

Verord. EU Nr. 1176/2011, 16 november 2011 betreft de preventie en de correctie van macro-economische onevenwichtigheden, *Pb.L.* 23 november 2011, afl. 302, 28.

Verord. Raad. nr. 1042/2013, 7 oktober 2013 tot wijziging van uitvoeringsverordening 282/2011 wat betreft de plaats van de dienst, *Pb.L.* 26 oktober 2013, afl. 284, 1.

Richtlijn 92/77/EEG VAN DE RAAD van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG, *Pb. L.* 31 oktober 1992, afl. 316, 1.

Richtlijn 96/95 /EG VAN DE RAAD van 20 december 1996 tot wijziging, wat de hoogte van het normale btw-tarief betreft, van Richtlijn 77/388 /EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb. L.* 28 december 1996, afl. 338, 89.

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 10/12/2006, L 347/1.

Richtlijn 2010/88/EU van de Raad van 7 december 2010 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, wat betreft de geldigheidsduur van de minimumhoogte van het normale tarief, *Pb.L.*, 10 december 2010, afl. 326, 1.

Uitvoeringsbesluit van de Raad van 22 januari 2013 waarbij het Koninkrijk België wordt gemachtigd een bijzondere maatregel in te stellen die afwijkt van artikel 285 van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb. L.* 25 januari 2013, L 22, 13.

COM (2010) 695 def, Groenboek over de toekomst van de btw, naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel.

COM (2011) 851 def, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market.

COM (2013) 721 final proposal for a Council directive amending directive 2006/112/EC on the common system of value added taxes as regards as a standard vat return.

TAXUD-D SY (09)D/24191, Summary report of the outcome of the public consultation, review of existing legislation on VAT reduced rates.

BELGIE

De gecoördineerde Belgische Grondwet van 7 februari 1994, *BS* 17 februari 1994, 4054.

Wet van 3 juli 1969 betreft de invoering van het wetboek over de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969

Wet van 27 december 1977 ter omzetting van de Zesde richtlijn, *BS* 30 december 1977.

Wet 22 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelasting en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *BS* 31 december 2002, 58817.

Wet van 20 juli 2006 Programmawet, *BS* 28 juli 2006.

Wet van 15 mei 2014 houdende uitvoering van het pact voor competitiviteit, werkgelegenheid en relance, *BS* 22 mei 2014, 40603.

Aanpassing van de begrotingen van ontvangsten en uitgaven voor het begrotingsjaar 2012, algemene toelichting, *Parl.St.Kamer* 2011-12, nr. 53-2111/001, 60.

KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, gewijzigd bij *BS* 8 mei 2013.

Koninklijk besluit tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 4 en 20 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 27 maart 2014.

Parl. St. Senaat 2011-2012, nr. 5-1408/4, 9-10.

Parl. St. Kamer 2011-2012, nr. 53-1952/004, 37.

Vr. en Antw. Kamer, 2014-2015, 26 januari 2015, 0083.

Regeerakkoord van de Belgische federale regering, 10 oktober 2014. (Art. 83) http://www.premier.be/sites/default/files/articles/accord_de_gouvernement_-_regeerakkoord.pdf (consultatie 8 februari 2015)

ITALIE

Art. 16 Decreet nummer 633 van de President van de Republiek van 26 oktober 1972, *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*, Ordinary Supplement Nr. 1 tot Nr 292 van 11 november 1972, 2.

Besluitwet nummer 495 van 4 augustus 1982, *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana* nr 212 van 4 augustus 1982, 5481.

GRIEKENLAND

Art. 1, lid 1 wet nr. 1676 van 1986, Grieks Staatsblad nr. 125/A 29 december 1986.

Art. 4 van circulaire nr. R. 8499/4941 van 28 december 1987.

Art. 1, lid 2 wet nr. 1676.

FRANKRIJK

Wet nummer 98-1266 van 30 december 1998 houdende de begrotingswet voor 1999, *Journal Officiel de la République Française* 31 december 1998, 20050.

Art. 278-0 bis Code général des impôts,
<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000026295996&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20131231>

Art 32 lid 2 paragraaf 1 Loi nr 90-1168 du 29 décembre 1990 de finances pour 1991,
<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000717191> (consultatie 18 april 2015)

DUISSLAND

Art. 12, lid 2, punt 7, sub a Umsatzsteuergesetz van 1999, *Bundesgesetzblatt* 18 juni 1999, 1270.

Art. 12, lid 1 en lid 2 Umsatzsteuergesetz van 1999, *Bundesgesetzblatt* 18 juni 1999, 1286.

ZWEDEN

Hoofdstuk 3 paragraaf 4 Merrärdekatt (btw-wet), www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/sfs_sfs-1994-200/#K3 (consultatie 8 maart 2015)

Luxemburg

Art. 39 lid 3 en art 40 wet van 12 februari 1979 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, <http://www.aed.public.lu/tva/loi/Loi TVA 2012.pdf>

Rechtsleer (alfabetische volgorde):

ARANOWITZ, A.A., LAAGLAND, D.C.G., en PAULIDES, G., *Value-added taks fraud in the European Union*, Amsterdam, Kugler Publications, 1996, 150 p.

AUJEAN, M., "Article. Harmonization of VAT in the EU: Back to the future", *EC TR* 2012-13, 134-143.

BEELEN, S. T. M., *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer, Kluwer, 2009, 385 p.

BERNAERTS, Y., VAN DER LAAN, J., en ROBINSON P., *The 2010 VAT directive and the case law of the Court of Justice of the European Union*, Louvain-La-Neuve, Athemis, 2010, 774 p.

CLEMENTS, B., KEEN, M., PERRY, V., TORO, J., TULADHAR, A., EYRAUD, L., KARPOWICZ, I., LEIVI, A., PEREIRA, J., PJOTTROWSKI, J., SOTO, M., HARRISON, G., GARCIA, B., NORREGAARD, J., DANIEL, P., MUTHOORA, P., GRIGG, J., PALOMBA, G., MATHESON, T., CRIVELLI, E., VARSANO, R., LUCA, O., WOLDEMARIAM, A., JONES, B., MANOUS, M. en PETIT, P., *From Stimulus to Consolidation: Revenue and Expenditure Policies in Advanced and Emerging Economies*, 2010, 92 p en www.imf.com (consultatie 30 april 2015)

GORMLEY, L. W., *EU taxation law*, Richmond, Richard Law and Taks Ltd, 2005, 346 p.

GOVERS, M., *BTW actua 2012*, Intersentia, Antwerpen, 2013, 344 p.

- DE LA FERIA, R., *The EU VAT system and the internal market*, Amsterdam, IBFD, 2009, 362 p.
- DESMEYTERE, I., "EU Standard VAT return- a Real tool or just a 'nice to have'", *BIFD* 2014, 335-342.
- HEIRMAN, J., "Taxe sur la valeur ajoutée" in A. WEYN, A. VAN DE VIJVER, A. BIESMANS, B. DE COCK, B. VAN VLIERDEN, B. PEETERS, B. LIEVENS, C. COUDRON, C. BODEUX, D. BUYLAERT, D. STAS, D. NORE, E. VAN GIODSENHOVEN, E. GALLANT, F. SMET, GERD D. GOYVAERTS, I. VANDE VELDE, J. ASTAES, J. HEIRMAN, K. MOSER, K. MORBEE, K. VAN DUYSE, M. DE KEYSER, M. GIJBELS, N. DEMEYERE, P. GABRIËL, P. SOUFFRIAU, R. DEBLAUWE, R. ACKERMANS, R. MINJAUW, R. ABIUSO, S. VASMANS, T. HERMIE, V. LERUT, V. SEPULCHRE, Tiberghien. *Manuel de droit Fiscal 2011-2012*, Brussel, Kluwer, Brussel, 2011, 1091-1365.
- KOGELS, H., "Editorial, a lot ado about reduced VAT rates", *EC TR* 2014-15, 244-246.
- KOGELS, H., "The European Commission's Green Paper on VAT", *BIFD* 2011, 141-143.
- LEJEUNE, I., VANDENBERGHE, S. en VAN DE PUTTE, M., "VAT Rulings on cross-border situations in the European Union", *BIFD* 2014, 181-187.
- MASSIN, I., "Introduction of Halifax in the Belgian VAT legislation.", *BIFD* 2006, 336-338.
- MASSIN, I., "Nu ook 'Europese BTW-ruling mogelijk voor Belgische bedrijven.'" *Fiscoloog* 2013, 1.
- MAUS, M., SPRUYT, A., *Basisbegrippen Fiscaal Recht*, Brugge, die Keure, 2010, 186 p.
- MISSOUL, P., "Cass. 13 mei 2005: spraakmakend arrest over bewijslast van verlaagd btw-tarief", <http://www.dvp-law.com/documents/nieuwsarchief/news-items-2005/20050623-bewijslast-verlaagd-btw-tarief.xml?lang=nl>.
- NIEUWENHUIZEN, W.A.P., *BTW jurisprudentie van het Hof van Justitie 2012/2013*, Deventer, Kluwer, 2012, 971 p.
- OECD, *OECD Economic Survey: Belgium 2015, s.l.*, OECD publishing, 110 p.
- OECD, "Revenue Statistics", OECD Tax Statistics and "Green Growth Indicators", *OECD Environment Statistics*, en [//dx.doi.org/10.1787/888933180840](http://dx.doi.org/10.1787/888933180840). (consultatie 29 april 2015)
- OECD, *Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, s.l., OECD Publishing, 2014, en //dx.doi.org/10.1787/888933180854.*
- JESPERSEN, C. B., *Intermediation of Insurance and Financial Services in European VAT*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2011, 436 p.
- PEETERS, B., *Europees belastingrecht*, Gent, Larcier Gent, 2005, 853 p.
- TERRA, B., *The place of supply in European VAT*, Londen, Kluwer Law International, 1998, 305 p.
- TERRA, B. en KAJUS, J., *A guide to the European VAT directives*, volume 1, Amsterdam, IBFD, 2008, 1142 p.
- THURONYI, V., *Comparative tax law*, Den Haag, Kluwer Law International, 2003, 373 p.
- VYNCKE, K., CORDEWENER, A. en DE BROE, L., "Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System by Levying at EU level", *BIFD* 2011, 242-248.
- SCHRAM, F., "Verdrag van Aarhus. Omzetting van het verdrag op het niveau van de Europese Unie", *NjW* 2012, 614-632.

- VANDENBERGH, H. (ed.), *BTW-handboek. Editie 2014. Volume I. Deel I t.e.m. XII*, Gent, Larcier, 2014, 1059 p.
- VANDENBERGHE, L., *Europese BTW-rechtspraak 1970-2003*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 855 p.
- VANDENBERGHE, L., *Fiscale procedure btw*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 244 p.
- VANDENBERGHE L., *Grondslagen van het fiscaal recht*, Gent, De Boeck & Larcier NV, 2004, 109 p.
- VAN DER CORPUT, W., en ANNAACONIA, F., *EU VAT Compass 2008*, Amsterdam, IBFD, 2008, 711 p.
- VAN DOESUM, A., VAN KESTEREN, H., VAN NORDEN, G.-J., EURSER, D., REINIERS, I., SAYEDI, N., *Draft fundamentals of EU VAT Law*, s.l., 2014, 268 p.
- VANISTENDAEL, F., "Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in taks law?", EC *TBR* 2006, (192) 195.
- VAN DE VELDE, E., 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009, 595 p.
- VERMEERSCH, V., *Belastingwijzer btw*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium NV, 2013, 182 p.
- WILLE, P., BORGER F., GOVERS, M., *Handboek btw 2014-2015*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 614 p.
- WINKELS J., "Halifax day: Abuse of law in European VAT", *BIFD* 2006, 173-181.
- WITTOCK, N., "Toetsing van de Belgische toepassingsvoorwaarden van btw-tarieven aan de beginselen van neutraliteit en non-discriminatie, Eindverhandeling Master in de Rechten Universiteit Antwerpen, 2010", *AFT* 2011, 8-32.
- WUYTJENS, R., *Openbare besturen en btw*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 189 p.
- X, "Opinion statement of the CFE on the review of existing legislation on VAT reduced rates", *BIFD* 2014, (102) 102-104.

Rechtspraak (hiërarchische volgorde en chronologisch) :

- HvJ 80/86, *Kolpinghuis Nijmegen BV v. Openbare Ministerie*, *Jur.* 1987, I, 3969.
- HvJ 8/81, *Becker v. Finanzamt Münster Innenstadt*, *Jur.* 1982, I, 55.
- HvJ 89/81, *Staatssecretaris van Financiën v. Hong Kong Trade Development Council*, *Jur.* 1982, I, 1277.
- HvJ 268/83, *D. A. Rompelman, E. A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën*, *Jur.* 1983, I, 655.
- HvJ 200/85, *Commissie van de Europese Gemeenschappen v. Italiaanse republiek*, 1986.
- Verslag van de rechter-rapporteur van C-200/85, *De Commissie van de Europese Gemeenschappen v. Italië*, 1986.
- HvJ 416/85, *Commissie van de Europese Gemeenschappen v. Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland*, *Jur.* 1988, I, 3148.
- HvJ 235/85 *Commissie van de Europese Gemeenschappen v. Koninkrijk der Nederlanden*, 1987.

HvJ 230/89, *Commissie van de Europese Gemeenschappen v. de Helleense Republiek*, JUR. 1991, I, 1920.

HvJ 91/92, *P. Faccini Dori v. Recreb Srl*, Jur, 1994, I, 3325.

HvJ 110/94, *Intercommunale voor zeewaterontzilting v. Belgische Staat*, Jur, 1996, I, 870.

HvJ 37/95, *Ghent Coal Terminal NV v. Belgische Staat*, Jur. 1998, I, 17.

HvJ 110/99, *Emsland Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, Jur. 2000, I, 11595.

HvJ 267/99, *Christiane Adam, echtgenote Urbing v. Administration de l' enregistrement et des domaines*, Jur. 2001, I, 7494.

HvJ 62/00, *Mark & Spencer plc v. Commissioners of Customs & Excise*, 2000.

HvJ 348/01, *Commissie van de Europese Gemeenschappen v. Franse Republiek*, Jur. 2003, I, 4416.

HvJ 109/02, *Commissie van de Europese Gemeenschappen v. Bondsrepubliek Duitsland*, Jur. 2003, I, 12693.

HvJ 255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, Jur. 2006, I, 1655.

HvJ 442/05, *Finanzamt Oschatz v. Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, Jur. 2008, I, 1827.

HvJ 321/05, *Hans Markus Kovoet v. Skatteministeriet*, Jur. 2007, I, 5818.

HvJ 492/08, *Europese Commissie v. Franse republiek*, Jur. 2010, I, 5497.

HvJ 3/09, *Erotic Center BVBA v. Belgische Staat*, Jur. 2010, I, 2363.

HvJ 94/09, *Europese Commissie v. Franse republiek*, Jur. 2010, I, 4263.

HvJ C-119/11, *Europese Commissie v. de Franse republiek*, 2004.

HvJ 91/12, *Skatteverket v. PFC Clinic AB*, Jur. 2013, Afl. 156, 12.

HvJ 461/12, *Granton advertising BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/ kantoor Den Haag*, Jur. 2014, I, 4.

GwH 14 november 2012, nr. 141/2012, BS 18 januari 2013, 2034.

GwH, 13 november 2014, nr. 165/2014.

Cass.13 mei 2005, AR C. 03.0222.N/1.

WEBSITES

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_en.htm
(consultatie 12 februari 2015)

<http://www.reuters.com/article/2011/09/21/hungary-vat-idUSL5E7KL66420110921> (consultatie 13 februari 2015)

http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=fed871d4-91c3-4a92-8342-c07a5440ee73#Recente_wijzigingen (consultatie 16 februari 2015)

http://aww.water-link.be/files/uploads/document/volledige-tarievenlijst_1.pdf (consultatie 1 maart 2015)

<http://www.confederatiebouw.be/nl-be/actua/btwverhoging.aspx> (consultatie 2 maart 2015)

[http://www.riziv.fgov.be/nl/nomenclatuur/nomen/Paginas/default.aspx#Hoofdstuk I -
_Algemene bepalingen](http://www.riziv.fgov.be/nl/nomenclatuur/nomen/Paginas/default.aspx#Hoofdstuk_I_-_Algemene_bepalingen) (consultatie 8 maart 2015)

X, "Masterplan voor de Vlaamse boekhandel",

<http://www.boekenvak.be/sites/default/files/111111%20Een%20Masterplan%20voor%20de%20Vlaamse%20boekhandel.pdf> (consultatie 10 februari 2015)

X, *About the IMF*, www.imf.org/external/about.htm.

X, "Is uw gemeente voorbereid op stroomuitval?", 2014, *De Standaard*, http://www.standaard.be/cnt/dmf20141107_01363561 (consultatie 3 mei 2015)

Bijlage 1

Een overzicht van de precieze cijfers bij de table van grafiek 2.

MEX	30,84
GRC	37,26
ITA	37,68
TUR	40,35
ESP	40,61
POL	42,44
SVK	43,28
GBR	43,72
IRL	45,26
ISL	45,28
PRT	47,32
AUS	47,45
BELGIË	47,67
FRA	47,94
CAN	48,29
HUN	52,05
NLD	52,68
DEU	54,81
OECD	55,21
FIN	55,97
SWE	56,28
NOR	56,78
CZE	57,34
SVN	58,46
DNK	58,70
AUT	59,00
CHL	63,52
ISR	63,81
KOR	68,80
JPN	69,41
EST	69,83
CHE	70,52
NZL	95,75
LUX	112,78

Auteursrechtelijke overeenkomst

Ik/wij verlenen het wereldwijde auteursrecht voor de ingediende eindverhandeling:
Een onderzoek naar de beleidsruimte van België inzake BTW-wetgeving

Richting: **master in de rechten-overheid en recht**

Jaar: **2015**

in alle mogelijke mediaformaten, - bestaande en in de toekomst te ontwikkelen - , aan de Universiteit Hasselt.

Niet tegenstaand deze toekenning van het auteursrecht aan de Universiteit Hasselt behoud ik als auteur het recht om de eindverhandeling, - in zijn geheel of gedeeltelijk -, vrij te reproduceren, (her)publiceren of distribueren zonder de toelating te moeten verkrijgen van de Universiteit Hasselt.

Ik bevestig dat de eindverhandeling mijn origineel werk is, en dat ik het recht heb om de rechten te verlenen die in deze overeenkomst worden beschreven. Ik verklaar tevens dat de eindverhandeling, naar mijn weten, het auteursrecht van anderen niet overtreedt.

Ik verklaar tevens dat ik voor het materiaal in de eindverhandeling dat beschermd wordt door het auteursrecht, de nodige toelatingen heb verkregen zodat ik deze ook aan de Universiteit Hasselt kan overdragen en dat dit duidelijk in de tekst en inhoud van de eindverhandeling werd genotificeerd.

Universiteit Hasselt zal mij als auteur(s) van de eindverhandeling identificeren en zal geen wijzigingen aanbrengen aan de eindverhandeling, uitgezonderd deze toegelaten door deze overeenkomst.

Voor akkoord,

Martens, Jens

Datum: **15/05/2015**