

# Fiscale aspecten van de interne markt

Rubrieken

In augustus 1987 heeft de Europese Commissie bij de Raad van ministers concrete voorstellen ingediend over de opheffing van grensbelemmeringen van fiscale aard (btw en accijnzen). Deze voorstellen vormen een nadere uitwerking van het fiscale deel van het Witboek<sup>1</sup> van juni 1985, waarin een overzicht is gegeven van de maatregelen die nodig zijn om de interne markt van de EG tijdig – dat wil zeggen uiterlijk eind 1992 – te kunnen verwezenlijken. De SER-commissie Internationale Sociaal-Economische Aangelegenheden (ISEA) heeft de Nederlandse regering onlangs geadviseerd over deze ingrijpende voorstellen<sup>2</sup>. In dit artikel worden de hoofdlijnen van het advies uiteengezet. Eerst wordt een schets gegeven van de huidige situatie, daarna volgt een samenvatting van de voorstellen van de Europese Commissie.

## De huidige situatie

In 1968 zijn de douanerechten in het intracommunautaire verkeer afgeschaft; de douanebemoediging met dit

verkeer is echter blijven bestaan. Deze bemoediging houdt onder andere verband met de noodzaak tot het verrichten van grensverrekeningen: restituties van btw bij uitvoer en heffingen van btw bij invoer. In geval van accijnsplichtige goederen wordt gewoonlijk gebruik gemaakt van entrepots, waar de goederen onder toezicht worden opgeslagen met opschorting van belasting. Bij uitvoer onder douaneverband blijft de heffing opgeschort. Nadat het bewijs van uitvoer is geleverd wordt deze vervolgens geannuleerd. Daartoe moeten aan de grens controles worden verricht. Verder wordt bij binnenkomst in het land van invoer het accijnsbedrag vastgesteld dat moet worden betaald wanneer de goederen in het vrije verkeer worden gebracht.

De nationale stelsels van indirecte belastingen zijn sterk verschillend. De grondslag voor de verschillende btw-stelsels is weliswaar vrijwel uniform<sup>3</sup>, maar de variatie in het aantal btw-tarieven en in de hoogte van de tarieven (bij voorbeeld het standaardtarief: 12-25%) is groot (vergelijk de figuur). Bovendien is de tariefindeling verre van uniform. Bij de accijnzen is de verscheidenheid nog

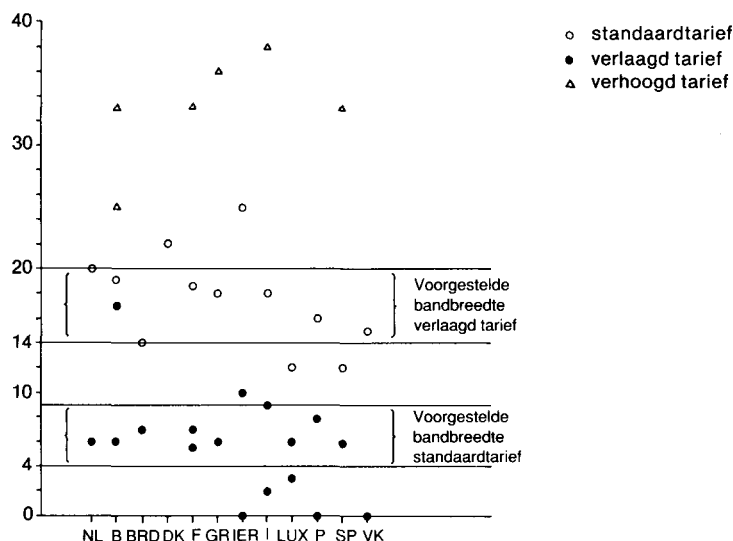
groter: er zijn verschillen in grondslag van de heffing, tariefhoogte en tariefstructuur (verhouding tussen specifieke heffing en ad-valoremrecht plus btw).

De Benelux ligt bij het slechten van de fiscale grensbelemmeringen iets voor op de EG. Belangrijkste verworvenheid is de verleggingsregeling. Door de btw-heffing te verleggen van de aangifte ten invoer naar de periodieke binnenlandse btw-aangifte zijn de formaliteiten bij invoer vereenvoudigd. De btw-verleggingsregeling voor de EG is door de Europese Commissie in 1982 neergelegd in de ontwerp-Veertiende richtlijn<sup>4</sup>. Deze richtlijn is door de Raad van ministers nimmer goedgekeurd en onlangs door de Commissie weer ingetrokken. In het in 1985 uitgebrachte Witboek werd de verleggingsregeling nog als een nastrevenswaardige interim-oplossing aangemerkt. Geconcludeerd werd echter dat, indien men grensoverschrijdende leveringen binnen de EG op precies dezelfde wijze wil behandelen als leveringen binnen een lidstaat, met betrekking tot de btw de volgende maatregelen nodig zijn:

- vervanging van restitutie bij uitvoer en heffing bij invoer door belastingheffing in het land van levering;
- invoering van een communautair verrekeningssysteem om de belasting ten goede te doen komen aan de lidstaat waar het verbruik plaatsvindt (conform het bestemmingslandbeginsel);
- verkleining van de verschillen in btw-tarieven tussen de lidstaten (om fraude, belastingontwijking en concurrentievervalsing tegen te gaan).

Ten aanzien van de accijnsplichtige goederen stelt het Witboek vast dat de gelijke behandeling van grensoverschrijdende en binnenlandse transacties gerealiseerd kan worden door het onderling verbinden van de entrepotstelsels, het handhaven van het be-

Figuur. Btw-tarieven in de EG, voorgestelde bandbreedtes en huidige tarieven, april 1987



Gegevens ontleend aan: Europese Commissie, *Voltooiing van de interne markt: aanpassing van de tarieven en harmonisatie van de structuren van de indirecte belastingen* (Algemene Mededeling), COM(87) 320 def., Brussel, 21 augustus 1987, blz. 9.

1. Europese Commissie, *De voltooiing van de interne markt* (Witboek), COM(85) 310 def., Brussel, 14 juni 1985.

2. SER-commissie ISEA, *Advies fiscale aspecten van de interne markt EG*, publikatie 87/23, Den Haag, 1987.

3. Zie voor de systematiek van de btw: S. Cnossen, *Fiscaal-economische analyse van de btw*, ESB, 29 april 1981, blz. 384-392.

4. *Publikatieblad*, C 203, 6 augustus 1982.

stemmingslandbeginsel en het onderling aanpassen van de nationale accijnsstelsels. Bij de onderlinge aanpassing van de btw- en accijnstarieven dacht de Europese Commissie – op basis van de situatie in de VS – aan het toelaten van een marge van ongeveer 2,5% (in termen van de detailhandelsprijs) rond een vast te stellen streeftarief.

De voorstellen in het Witboek zijn op verzoek van de Economische en Financiële Raad (Ecofin) onderzocht door een ambtelijke ad-hocgroep onder voorzitterschap van de Nederlandse directeur-generaal Schoemaker. Uit het verslag van de groep van medio 1986 blijkt dat niet alle delegaties overtuigd waren van de noodzaak de fiscale grenzen op te heffen<sup>5</sup>. Gegeven echter de doelstelling van volledige opheffing werden de door de Europese Commissie voorgestelde maatregelen noodzakelijk maar nog onvoldoende genoemd. Ten aanzien van het verrekeningssysteem en het stelsel van onderling verbonden accijnsentrepots werd een aantal ernstige problemen gesignaleerd. De hoofdconclusie van de ad-hocgroep (overgenomen door de Ecofin) was dat een eindoordeel alleen mogelijk is op grond van een concreet ingevuld, volledig pakket maatregelen.

### Voorstellen van de Europese Commissie

Het gevraagde pakket is door de Europese Commissie in de zomer van 1987 in een mededeling, een werkdocu-

ment en een zevental richtlijnen neergelegd<sup>6</sup>. Ten opzichte van het Witboek springen twee verschillen – de nadere uitwerking van het btw-verrekeningssysteem en de verdergaande onderlinge aanpassing van de accijnstarieven – in het oog.

In het werkdocument schetst de Europese Commissie een btw-verrekeningssysteem dat in opzet duidelijk afwijkt van het stelsel dat de ad-hocgroep bij de beoordeling van het fiscale deel van het Witboek in gedachten had. Het belangrijkste verschil is dat in het Commissie-voorstel clearing van gesaldeerde (input en output) btw-stromen via een centrale instantie (de Europese Commissie) plaatsvindt, terwijl de gedachten tot voor kort nog uitgingen naar een systeem van clearing van op louter input-btw-gegevens gebaseerde verdelingen. Het voorgestelde verrekeningsmechanisme kenmerkt zich door:

- de door de Europese Commissie te beheren centrale rekening, luidende in Ecu's, die periodiek (maandelijks) gevoerd wordt door de netto-exporterende lidstaten; aan de netto-importerende lidstaten wordt even frequent uitbetaald;
- het verrekenen op basis van door elke lidstaat zelf te verstrekken gegevens over de netto-positie, dat wil zeggen het saldo van input- en output-btw.

Afschaffing van de fiscale binnengrenzen acht de Europese Commissie niet mogelijk zonder een voorafgaande toenadering van de btw-tarieven. Daartoe formuleert zij concrete voorstellen met betrekking tot het aantal tarieven,

de tariefniveaus en de tariefgroepindeling. Daarbij is gepoogd zo goed mogelijk aan te sluiten bij de huidige situatie in zo veel mogelijk lidstaten. Gekozen is voor twee soorten tarieven, een normaal en een verlaagd tarief. Het verlaagde tarief zal moeten gelden voor eerste-levensbehoeften: voeding, energie voor verwarming en verlichting alsmede water, geneesmiddelen, boeken, kranten en periodieken, en persoonvervoer; het normale tarief is van toepassing op de overige btw-plichtige verrichtingen. Ter vermijding van al te sterke, fiscaal geïnduceerde, concurrentievervalsingen stelt de Europese Commissie voor het normale tarief een bandbreedte van 6 procentpunt (14-20%) en voor het verlaagde tarief een bandbreedte van 5 procentpunt (4-9%) voor.

Met betrekking tot de accijnsplichtige goederen worden concrete tariefvoorstellen gedaan (zie tabel 1). Voor de specifieke tarieven (op alcoholische dranken, minerale oliën en tabaksfabrikaten) worden bepaalde bedragen in Ecu voorgesteld. Alleen voor de ad-valoremheffingen (op tabaksprodukten) blijft – in samenhang met het nationale standaard-btw-tarief – een zekere flexibiliteit gehandhaafd. Feitelijk komt de toenadering grotendeels neer op een unificatie. Deze wordt nodig geacht omdat over accijnsplichtige goederen ook btw wordt geheven en de gecombineerde werking van accijns- en btw-tariefverschillen tot onaanvaardbaar grote fiscaal geïnduceerde prijsverschillen kan leiden.

### Beoordeling van de voorstellen

De interne markt wordt in de Europese Akte omschreven als "een ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd" volgens de bepalingen van het EG-verdrag. Dat houdt onder meer de afschaffing in, niet alleen van de controles aan de binnengrenzen, maar ook van elke andere binnenlandse controle of regeling die verband houdt met de overschrijding van de binnengrenzen. Door opheffing van de fiscale grensbelem-

Tabel 1. Overzicht van accijnstarieven (in Ecu)

Accijnsplichtige goederen	Voorstel Europese Commissie	EG-gemiddelde		Tarief <sup>a</sup> in Nederland
		rekenkundig	gewogen	
<b>Alcoholische dranken</b>				
- zuivere alcohol (1 hl)	1.271	1.271	.	1298
- wijn (1 hl)	17 <sup>b</sup>	58	.	33
- bier (1 hl)	17	22,5	.	20
<b>Minerale oliën</b>				
- benzine (1000 l)	340	340	336	340
- diesel (1000 l)	177	153	177	109
- huisbrandolie (1000 l)	50	62	50	44
<b>Sigaretten</b>				
- specifiek recht (per 1000)	19,5	19,5	.	26
- ad valorem recht + btw <sup>c</sup>	52-54%	53%	.	36%
<b>Overige tabaksfabrikaten<sup>c</sup></b>				
- sigaren en cigarillos	34-36%	35%	.	20% <sup>d</sup>
- rooktabak	54-56%	55%	.	56%

a. Gegevens per 1-4-1987 (1 Ecu = 2,34).

b. Mousserende wijn: 30 Ecu/hl.

c. Ad valorem recht + btw, in % van de detailhandelsprijs (indien de lidstaten momenteel een specifieke accijns hanteren is het gemiddelde effect in termen van een ad valorem heffing geraamd).

d. 25% voor cigarillos.

Bronnen: Europese Commissie, *Europa zonder grenzen* (Ter Documentatie 1987, blz. 51) en *Voltooiing van de interne markt* (COM(87) 325 v/m 328).

5. Raad van de Europese Gemeenschappen, *Verslag van de voorzitter van de ad hoc Groep Opheffing van de fiscale grenzen*, Brussel, juni 1986.

6. Europese Commissie, *Voltooiing van de interne markt; aanpassing van de tarieven en harmonisatie van de structuren van de indirecte belastingen* (Algemene Mededeling), Brussel, 21 augustus 1987, COM(87) 320 def; het werkdocument met betrekking tot het btw-clearingsstelsel (COM(87) 323) en zeven ontwerp-richtlijnen (COM(87) 321, 322 en 324 tot en met 328).

meringen worden leveringen naar een andere lidstaat een zelfde te belasten feit als leveringen in het binnenland. Ter wille van de voltooiing van de interne markt moet ook op fiscaal terrein een aantal maatregelen worden genomen die op zich zelf ongunstig kunnen zijn voor nationale overheden en/of takken van het bedrijfsleven. Slechts in enkele gevallen zal het mogelijk zijn op een niet-concurrentieverstorende wijze enige compensatie te bieden. De resterende nadelen zullen moeten worden aanvaard, in de wetenschap dat indien op een punt een blokkade wordt opgeworpen, daarmee de totstandkoming van de interne markt over de gehele linie wordt geblokkeerd. Met een vereenvoudiging van grensformaliteiten kan niet worden volstaan omdat de huidige marktfragmentatie dan blijft bestaan.

Op basis van de keuze voor de interne markt heeft de Commissie ISEA de voorstellen van de Europese Commissie beoordeeld. Een belangrijk uitgangspunt daarbij is dat onnodige communautaire regelgeving voorkomen dient te worden. Bij de beoordeling zijn de volgende criteria en randvoorwaarden gehanteerd:

- het kunnen waarborgen van de economische neutraliteit;
- fraudebestendigheid;
- administratieve uitvoeringsaspecten;
- een zoveel mogelijk intact laten van de fiscale soevereiniteit (met het oog op de politieke haalbaarheid);
- mogelijke gevolgen voor onder andere het bedrijfsleven in de vorm van formaliteiten, administratieve verplichtingen, betalingsrisico's en/of financieringslasten; bovendien van verschuivingen in consumptie- en productiepatronen.

### **Btw-verrekeningssysteem**

De Commissie ISEA stelt vast dat het door de Europese Commissie voorgestelde btw-verrekeningssysteem voldoet aan de meeste van de bovengenoemde criteria. Het is betrekkelijk eenvoudig en heeft slechts een nadeel (voor de EG en de overige lidstaten) als een lidstaat zijn verplichtingen met betrekking tot het afdrachtgedeelte (de output-btw) niet zou nakomen. Een beter alternatief is bovendien niet voorhanden<sup>7</sup>. Wel zouden in het kader van het verrekeningssysteem enkele speciale regelingen moeten worden getroffen ten aanzien van overheden, ziekenhuizen en dergelijke (invoering van een aangifteplicht) en van postorderbedrijven (btw-heffing conform de tarieven van het bestemmingsland).

### **Btw-tariefharmonisatie**

Afgezien van het (overkomelijke) bezwaar voor het bedrijfsleven van het bij intracommunautaire 'export'-transac-

ties in rekening moeten brengen van btw hangen de problemen op het terrein van de btw vooral samen met de voorgestelde onderlinge tariefaanpassing. Deze beperkt de fiscale soevereiniteit van de lidstaten. Bovendien heeft de aanpassing vooral bij een voorgeschreven overstap van een laag naar een normaal tarief mogelijk negatieve gevolgen voor de binnenlandse afzet van de betrokken bedrijfstakken. Naar het oordeel van de Commissie ISEA is de voorgestelde tariefharmonisatie van de btw niet strikt noodzakelijk en mag deze niet het struikelblok gaan vormen bij het opruimen van de fiscale grensbelemmeringen. Enige onderlinge aanpassing van de tarieven is wenselijk met het oog op degenen die geen recht hebben op aftrek en het reizigersverkeer, maar op zuiver btw-technische gronden niet wezenlijk. Wel heeft de grotere mate aan fiscale soevereiniteit die een versoepeling van de tariefharmonisatie oplevert, in het algemeen een prijs - voor overheden en bedrijfsleven - in de vorm van niet-beoogde verschuivingen in de inkomsten van lidstaten en van een zeker verlies aan economische neutraliteit en fraudebestendigheid.

Een mogelijke oplossing binnen het kader van de voorstellen van de Europese Commissie is om de bandbreedte van het verlaagde tarief (voor eerste levensbehoeften) voorlopig los te laten. De prijs daarvoor lijkt betrekkelijk laag, omdat het moeilijk voorstelbaar is dat zelfs grote tariefverschillen aankoopverleggingen van de betrokken goederen zouden oproepen die de nu bestaande vrijstellingen voor het grenswinkelverkeer aanmerkelijk te boven zouden gaan. Verder kan mogelijke fraude door handelaren betrekkelijk doeltreffend worden bestreden, onder andere door inzet van een deel van het douanepersoneel dat na 1992 niet meer aan de binnengrenzen opereert. Het voorlopig achterwege laten van de harmonisatie van het verlaagde tarief bevordert de aanvaarding van de Commissievoorstellen in vooral het Verenigd Koninkrijk, Ierland (die beide voor bepaalde eerste levensbehoeften het nultarief hanteren) en Denemarken (dat nu een uniform tarief van 22% kent). Verder kan de noodzaak tot tariefaanpassing het best afhankelijk worden gesteld van de mogelijkheden tot intensief grenswinkelverkeer tussen bepaalde landen. Het tariefverschil tussen Ierland en Griekenland is weinig relevant, maar dat tussen Denemarken (of Nederland) en de Bondsrepubliek des te meer. In overeenstemming met het subsidiariteitsbeginsel zou de onderlinge aanpassing op basis van wederzijdse erkenning door de direct betrokken lidstaten kunnen worden geregeld, binnen bepaalde op EG-niveau te stellen gren-

zen die minder knellend zijn dan de nu voorgestelde bandbreedtes.

### **Unificatie van de accijnstarieven**

Heel anders is de situatie bij de accijnzen. Als gevolg van de eenmaligheid van de heffing en de hoogte van de tarieven is tariefunificatie noodzakelijk. Zonder tariefunificatie blijft de interne markt buiten bereik. Het kardinale verschil met de btw is namelijk dat verschillen in accijnstarieven tussen lidstaten die de vervoerskosten respectievelijk de verplaatsingskosten overtreffen, tot verschuivingen in reguliere handelspatronen en vestigingsplaatsen aanleiding zullen geven. Accijnsunificatie is dus in de eerste plaats noodzakelijk met het oog op producenten en de handel. In theorie zou het nog wel mogelijk zijn ook in de accijnstarieven een bandbreedte toe te laten. Deze bandbreedte zou echter - om de vervoerskosten niet te overtreffen - in verhouding tot de bestaande tarieven en tariefverschillen tussen de lidstaten zo klein moeten zijn dat het toelaten ervan niets wezenlijks oplost en slechts valse verwachtingen kan wekken<sup>8</sup>. Gegeven accijnsunificatie is een systeem van belastingvrij vervoer tussen onderling verbonden entrepots overigens wel nuttig, maar niet strikt nodig.

De unificatie roept grote problemen op voor overheden en voor bepaalde sectoren van het bedrijfsleven. Unificatie kan in geval van intermediair gebruik van accijnsplichtige goederen (zoals brandstoffen) tot ongewenste concurrentievervalsingen leiden indien andere fiscale c.q. collectief bepaalde kostenelementen van de betrokken bedrijfstak (bij voorbeeld het vervoer) niet óók worden geharmoniseerd. Voor de tariefunificatie bestaat echter geen reeel alternatief. Uitzonderingen op de unificatie kunnen niet worden toegestaan, omdat indien onvoldoende accijnsharmonisatie grenscontroles op één produkt oproept, er in principe aan-

7. Twee andere onderzochte regelingen, het nulmeldingssysteem (degelijk, maar niet passend in een voltooide interne markt) en het 'verrekeningsstelsel zonder verrekening' (theoretisch gezien het meest vergaande, maar in de praktische uitwerking problematisch), zouden pas in aanmerking komen op het moment dat de volledige invoering van het verrekeningsstelsel onverhoopt niet mogelijk zou blijken.

8. Bij voorbeeld de dieselaccijns. Het verschil tussen het hoogste en het laagste tarief in de EG is 179 Ecu per 1.000 liter. De transportkosten van dieselolie bedragen slechts enkele Ecu's per 1.000 liter, en voor bulkvervoer per pijpleiding gelden nog lagere tarieven (vanuit Antwerpen en het Roergebied naar Rotterdam ongeveer 0,8 respectievelijk 1,25 Ecu per ton; zie J. van der Vlies en J.A. van der Vlist, Milieumaatregelen en olieraffinaderijen, ESB, 27 januari 1988, blz. 110-114, in het bijzonder blz. 113, noot 14).

leiding bestaat de douanecontrole op alle goederen te laten bestaan. Het is daarom onvermijdelijk dat bepaalde overheden en bedrijfstakken op korte termijn een offer brengen. Wel dient gebruik te worden gemaakt van de mogelijkheden om de door bij voorbeeld de vervoerssector te brengen offers te compenseren door ook andere fiscale of anderszins collectief bepaalde kostencomponenten in beschouwing te nemen.

---

## Conclusie

---

In de regel ziet men de btw- en accijnsproblematiek als de moeilijkste barrière op weg naar de interne markt. Het SER-advies toont aan dat de barrière fiscaal-technisch gezien genomen kan worden en dat de daartoe door overheden en bedrijfsleven te brengen offers niet buitensporig hoog zijn. De opheffing van de fiscale grenzen is dan ook in beginsel mogelijk. Het is nu aan de Raad van ministers en aan de nationale overheden om de benodigde besluiten te nemen en maatregelen te treffen. Nederland verkeert daarbij in een uitstekende positie voor het vervullen van een bemiddelende rol. De tariefharmonisatie zal voor onze overheid – gegeven de nu voorgestelde tarieven – vrijwel budgettair neutraal zijn. De zorgen van de Nederlandse regering gelden vooral het verschil van 6 procentpunt in het btw-standaardtarief ten opzichte van de BRD en de daaruit voortvloeiende risico's van het uit de hand lopen van het grenswinkelverkeer<sup>9</sup>. Andere lidstaten staan veel grotere veranderingen te wachten. Zo leidt de implementatie van de Commissievoorstellen tot een aanzienlijk verlies aan overheidsinkomsten voor Denemarken en Ierland. Luxemburg zal daarentegen zijn tarieven fors moeten verhogen en daardoor zijn aantrekkingskracht voor grenswinkelen verliezen. Mede gezien het grote belang van de voltooide interne markt voor Nederland lijkt het verstandig de eigen bezwaren en wensen op het punt van de tariefharmonisatie niet te hoog op te spelen.

**M.G. Bos**  
**J.W. Nelson**  
**J.G.W. Simons**

De schrijvers maakten deel uit van de werkgroep waarin het betreffende SER-advies is voorbereid.

---

9. Staatssecretaris Koning heeft zich uitgesproken voor een verkleining van de bandbreedte van het standaardtarief tot 2 à 3%. Zie voor enige andere bezwaren c.q. voorbeholden van de staatssecretaris: Fiscale harmonisatie in de Europese Gemeenschap, Tweede Kamer, zitting 1987-1988, 20 380 nr. 1.