

Moret Ernst & Young

Moret Ernst & Young, belastingadviseurs

EG-besluitvorming

Moret Ernst & Young
belastingadviseurs
adviesgroep omzetbelasting

Rotterdam, juli 1990

mr R. Vos

Prof. dr B.J.M. Terra

I. INLEIDING

De BTW krijgt in toenemende mate een Europees karakter. De tijd dat voor de Nederlandse burger/overheid raadpleging van de Nederlandse wet volstond, behoort thans tot het verleden. De Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna aangeduid als Wet OB) is gebaseerd op richtlijnen die door de Raad van Ministers van de EG (hierna: de Raad) zijn vastgesteld. De achterliggende gedachte hiervan is het streven van de EG-organen eind 1992 te komen tot een opheffing van de fiscale grenzen binnen de Europese Gemeenschap.

In dit deelrapport zal een beschrijving worden gegeven van het besluitvormingsproces bij de totstandkoming van EG-richtlijnen en de overige EG-regelgeving. Daarbij zal eerst in het kort aandacht worden geschonken aan de huidige stand van zaken op EG-BTW gebied. Vervolgens zal worden behandeld welke vormen van EG-regelgeving er bestaan. Daarna worden de EG-organen besproken die een rol spelen bij de besluitvorming, waarna wordt ingegaan op de totstandkoming van een EG-besluit. Ter afsluiting worden nog enige specifiek op de BTW betrekking hebbende procedures behandeld.

II. DE EG IN HISTORISCH EN FISCAAL PERSPECTIEF

Met de oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal (EGKS) in 1951 werd de eerste stap gezet naar de Europese eenwording. Zeven jaar later werd de Europese integratie uitgebreid met de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (EURATOM) en de Europese Economische Gemeenschap (EEG). In 1967 vond een fusie plaats tussen de instellingen van de drie Gemeenschappen waardoor het beheer en toezicht van de drie Gemeenschappen aan gemeenschappelijke instellingen werden toebedeeld, te weten: de Europese Commissie (hierna: de Commissie), de Raad, het Europees Parlement (hierna: het EP) en het Hof van Justitie.

In 1968 kwam de douane-unie tot stand, waarin de onderlinge in- en uitvoerrechten zijn afgeschaft. Na een impasse in de jaren zeventig, als gevolg van de economische recessie en het veelvuldig gebruik van het vetorecht door de Lid-Staten in de besluitvorming over de gemeenschappelijke markt, is er onder leiding van de Commissaris voor de Interne Markt, Lord Cockfield en de voorzitter van de Commissie, Delors vaart gezet achter de totstandkoming van de interne markt. Dit heeft onder meer vorm gekregen in het Witboek ter voltooiing van de interne markt, door de Commissie in 1985 uitgebracht. Het Witboek bevat een opsomming van maatregelen die nodig zijn om na 1992 de interne markt te realiseren. Onder een interne markt wordt verstaan: "een ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd".

In 1985 is tevens de Europese Akte tot stand gekomen. De ratificatie hiervan door de Lid-Staten in 1987 heeft het proces van de totstandkoming van de interne markt versneld. De besluitvorming ten aanzien van bepaalde nog te nemen Witboek-maatregelen is namelijk versoepeld.

Allereerst is de mogelijkheid uitgebreid om besluiten met gekwalificeerde meerderheid te nemen in plaats van met unanimiteit. Dit is het geval met ongeveer tweederde van de Witboek-maatregelen. In de praktijk bleef men echter nog lange tijd streven naar algehele consensus bij het nemen van besluiten. Pas sinds enige tijd wordt er van bovenstaande mogelijkheid gebruik gemaakt. Voorts kan worden opgemerkt dat voor besluiten met betrekking tot belastingharmonisatie (artikel 99 EEG-Verdrag), bij verkeer

Moret Ernst & Young

Moret Ernst & Young belastingadviseurs

van personen en rechten en belangen van werknemers nog steeds eenstemmigheid (eenparigheid van stemmen) is vereist. Wel heeft mevrouw Scrivener, de Europese Commissaris, verantwoordelijk voor belastingzaken en de douane-unie, onlangs (maart 1990) voorgesteld om bij de komende conferentie over de aanpassingen van het EEG-Verdrag ook het stemmen bij meerderheid in belastingzaken te introduceren.

Ten tweede biedt de Europese Akte aan het EP de mogelijkheid een grotere rol te spelen en actiever te participeren in het besluitvormingsproces betreffende de interne markt. Naast de Commissie stimuleert nu ook het EP de Raad vaart te zetten achter de voltooiing van de interne markt. Hier moet worden aangetekend dat ten aanzien van het nemen van fiscale besluiten het EP nog steeds uitsluitend een raadgevende bevoegdheid heeft.

In het Witboek is ten aanzien van het opheffen van fiscale barrières in de EG voorgesteld het huidige systeem van het nultarief bij uitvoer en belastingheffing bij invoer te vervangen door belastingheffing in de Lid-Staat van levering (d.w.z. heffing volgens het oorspronglandbeginsel). In 1987 zijn de voorstellen van het Witboek door de Commissie nader uitgewerkt. Met betrekking tot het BTW-verrekeningsysteem werd voorgesteld om over te gaan naar een multilateraal verrekeningsysteem; het zogeheten clearingstelsel. De onderlinge verrekeningen van BTW tussen de Lid-Staten zou in een dergelijk systeem plaatsvinden via een centrale kas in Brussel.

De Raad van Ministers van Financiën (hierna aangeduid als de ECOFIN) kon zich echter niet verenigen met een dergelijk systeem. Laatstgenoemde stelde zich op 18 december 1989 (unaniem) op het standpunt dat het huidige systeem van heffing, d.w.z. heffing in het land van verbruik, gedurende een overgangsperiode moet worden gehandhaafd. Wel moet controle aan de grenzen met ingang van 1993 tot het verleden behoren.

De ECOFIN heeft ten aanzien van de BTW-tarieven bepaald, dat de Lid-Staten het (normale) tarief, indien dit beneden de 14% ligt, niet zullen verlagen en als het tarief hoger is dan 20%, dit niet verder zal worden verhoogd. Het tarief dat tussen de 14 en de 20% valt, zal niet zodanig worden gewijzigd dat het buiten de bandbreedte van 14 en 20% valt. Voor het einde van 1991 moeten de Lid-Staten volgens de ECOFIN het eens worden over de uiteindelijke hoogte van

Moret Ernst & Young

Moret Ernst & Young, belastingadviseurs

het normale tarief (een bandbreedte of een minimumtarief), over de goederen en diensten die onder het verlaagde tarief vallen, alsmede over de goederen en diensten waarvoor het nultarief nog mag gelden.

Hoewel in de ECOFIN nu volledige overeenstemming is bereikt is het uitsluitend de Commissie die een voorstel kan doen voor nieuwe Europese regelgeving. Echter, doordat voor fiscale besluitvorming het unanimititeitsvereiste geldt, is het van belang dat er nu reeds algehele overeenstemming aanwezig is in de voorfase.

In mei 1990 heeft de Commissie nieuwe voorstellen ingediend met betrekking tot de opheffing van de fiscale grenzen, gebaseerd op het standpunt van de ECOFIN-Raad. (Een overzicht van de ontwikkelingen en recente voorstellen is opgenomen in bijlagen 1 en 2.)

III. EG-WETGEVING

De EG is een internationale instelling met een supranationaal karakter. Dit betekent, dat de Lid-Staten hun bevoegdheden om op bepaalde terreinen regelingen te treffen hebben afgestaan aan een internationaal orgaan dat min of meer onafhankelijke besluiten neemt. Deze besluiten kunnen de Lid-Staten en de burgers zelfs direct binden.

Teneinde de EG in de gelegenheid te stellen deze bevoegdheden uit te oefenen, is in artikel 145 en 155 van het EEG-Verdrag aan respectievelijk de Raad en de Commissie de bevoegdheid verleend tot het nemen van besluiten.

Op grond van artikel 189 EEG-Verdrag zijn de volgende besluiten mogelijk:

- richtlijnen;
- verordeningen;
- beschikkingen;
- aanbevelingen en adviezen.

Hierna wordt nader ingegaan op voornoemde besluiten.

III.1. Richtlijnen

Richtlijnen zijn besluiten die de Lid-Staten verplicht moeten omzetten in nationale wetgeving. Richtlijnen kunnen alleen verplichtingen opleggen aan de Lid-Staten en niet aan de burgers. Zij dienen ertoe de wetgevende bevoegdheid van een of meer Lid-Staten afzonderlijk, danwel alle tezamen op bepaalde punten te binden. In de regel betreft het een ingrijpen van de EG, vaak met het oog op harmonisatie van wetgeving. Het ingrijpen van de EG is beperkt in die zin, dat de nationale wetgever bevoegd blijft het nationale recht te regelen en slechts gehouden is aan omzetting hiervan of aanpassing aan het beoogde resultaat. Elke Lid-Staat is verplicht uitvoering te geven aan een richtlijn via het omzetten van de bepalingen in de richtlijn in interne bepalingen met een dwingend rechtskarakter. Niet kan worden volstaan met circulaires, ambtelijke instructies of administratieve praktijken, die immers naar hun aard door de administratie kunnen worden gewijzigd en een passende openbaarmaking ontberen.

Op BTW-gebied zijn tal van richtlijnen uitgevaardigd, waardoor deze een belangrijke rol spelen. Het kan voorkomen dat een nationale wettelijke bepaling in strijd is met een richtlijn. Ingeval van strijd tussen wet en richtlijn kan toepassing van de richtlijn voor de betrokken belastingplichtige gunstiger zijn dan toepassing van de nationale wet.

De vraag rijst dan of de belastingplichtige in rechte een beroep kan doen op de voor hem gunstiger uitwerkende richtlijnbeepaling. Deze vraag is door het Hof van Justitie van de EG bevestigend beantwoord (zie bijvoorbeeld HvJ 1-2-1977, BNB 1978/ 18). Het Hof van Justitie bepaalde in dit arrest dat de nationale rechter, voor wie een beroep wordt gedaan op een richtlijnbeepaling, daarop acht heeft te slaan voor zover een nationale uitvoeringsmaatregel de grenzen van de aan de Lid-Staten gelaten beoordeelingsruimte overschrijdt. Een wettelijke bepaling, die in strijd is met de bepalingen van de richtlijn dient in rechte buiten toepassing te blijven en alsdan dient de richtlijnbeepaling toepassing te vinden. De vraag of sprake is van strijd met de richtlijnbeepalingen zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld. De aan de Lid-Staten gelaten beoordeelingsvrijheid kan namelijk van geval tot geval verschillen, bijvoorbeeld wanneer in een richtlijn een 'kan'-bepaling is opgenomen. Met een 'kan'-bepaling wordt bedoeld dat in een richtlijn is neergelegd dat de Lid-Staten, al dan niet onder bepaalde voorwaarden, van het in de betreffende richtlijn gestelde kunnen afwijken. Maakt een Lid-Staat geen gebruik van een dergelijke 'kan'-bepaling dan kan dit niet tot strijd met de richtlijn leiden. Wanneer een belastingplichtige meent dat een Lid-Staat van een gegeven bevoegdheid een te ruim gebruik heeft gemaakt, zou hij een beroep kunnen doen op de desbetreffende richtlijnbeepaling, indien de wettelijke regeling te zijnen aanzien een ongunstige uitwerking heeft.

Een andere vraag is of in een situatie waarin de wettelijke bepaling voor de belastingplichtige gunstiger is dan de corresponderende richtlijnbeepaling, de inspecteur de belastingplichtige aan de richtlijnbeepaling kan houden. De Hoge Raad heeft in zijn arrest d.d. 20-2-1985, nr. 22618 (BNB 1985/128) bepaald dat noch de rechtspraak van het Hof van Justitie van de EG over de directe werking van richtlijnen, noch artikel 189 van het EEG-Verdrag enige aanwijzing bevat ter ondersteuning van de opvatting dat de belastingadministratie van een Lid-Staat zich op grond van het communautaire recht tegenover

een belastingplichtige kan beroepen op een richtlijn van de Raad wanneer een door die belastingplichtige ingeroepen bepaling van de nationale wetgeving met die richtlijn in strijd is.

Concluderend kan men stellen dat wanneer de richtlijn gunstiger is dan de nationale wet, men zich op de richtlijn kan beroepen. Is de wet gunstiger dan de richtlijn, dan beroept men zich op de wet.

III.2. Verordeningen

Verordeningen bevatten algemene direct bindende regels voor een ieder. Een verordening kenmerkt zich door drie elementen:

- de algemene strekking;
- de verbindendheid in al haar onderdelen;
- de rechtstreekse toepasselijkheid in elke Lid-Staat.

De algemene strekking van een verordening heeft betrekking op het onpersoonlijke, niet-geïndividualiseerde karakter van zowel de situaties waarop zij van toepassing is, als de rechtsgevolgen die zij voor degenen tot wie zij zich richt, met zich meebrengt. Een maatregel heeft een algemene strekking wanneer zij op objectief omschreven situaties van toepassing is en voor algemene en in abstracto omschreven categorieën van personen tot rechtsgevolgen leidt. De verordening heeft niet alleen een algemene strekking, maar is ook verbindend in al haar onderdelen, waardoor zij zich onderscheidt van een richtlijn, die slechts verbindend is ten aanzien van het bereikte resultaat. Bovendien is een verordening rechtstreeks van toepassing in elke Lid-Staat. Hieruit vloeit voort, dat de algemene regeling van een verordening in alle Lid-Staten op gelijke wijze verbindend én van toepassing is.

Daardoor is het uitgesloten dat de Lid-Staten voor de toepassing van de verordening maatregelen nemen waarbij haar strekking wordt gewijzigd, danwel daaraan bepalingen worden toegevoegd, tenzij de verordening daarin voorziet. Evenmin is het aan de Lid-Staten toegestaan de inhoud van de verordening over te nemen in nationale wetgeving, wettelijke maatregelen, omdat dit onduidelijkheid kan scheppen ten aanzien van zowel de juridische aard van

Moret Ernst & Young

Moret Ernst & Young, belastingadviseurs

de toepasselijke bepalingen als het moment van hun inwerkingtreding. Dit zou een belemmering voor de rechtstreekse werking van een verordening kunnen zijn en dus hun gelijktijdige en uniforme toepassing in de EG in gevaar kunnen brengen.

Voorzover de nationale autoriteiten met de uitvoering van een verordening zijn belast, is het nationale recht van toepassing, mits dit niet strijdig is met de EG-wetgeving en daardoor de gelijke behandeling binnen de Gemeenschap niet in het gedrang komt. In het algemeen zijn de Lid-Staten bevoegd en zelfs verplicht de noodzakelijke administratieve en procedurele regels vast te stellen en de nakoming van de EG-bepalingen af te dwingen en om sancties op hun niet-nakoming te stellen.

Bindende uitleggingsbepalingen kunnen de nationale autoriteiten echter niet geven. Voorzover de EG op een bepaald gebied verordende bevoegdheid is toegekend, hebben de Lid-Staten niet langer de bevoegdheid om voorschriften op dit gebied uit te vaardigen, voorzover zij daartoe door de gemeenschappelijke regels niet zijn gemachtigd. Daarnaast verliezen zij ook de bevoegdheid om overeenkomsten met derde landen aan te gaan, die deze regels kunnen aantasten. Zowel de interne als de externe exclusieve bevoegdheid tot regeling is dan volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie een exclusieve bevoegdheid van de Gemeenschap geworden. De vraag in welke mate een verordening een bepaalde materie heeft geregeld en derhalve een exclusieve werking heeft, is een kwestie van interpretatie van de inhoud.

Als gevolg van de rechtstreekse werking van verordeningen kunnen particulieren ten overstaan van de nationale rechter rechtstreeks een beroep doen op een verordening. Het verschil met een richtlijn is dat deze ook aan hen kan worden tegengeworpen door bijvoorbeeld de fiscus.

III.3. Beschikkingen

De beschikking is een besluit voor een individueel in plaats van een algemeen geval. Zij kan bindend zijn voor Lid-Staten, burgers of rechtspersonen. Het betreft hier de toepassing van het EG-recht in concrete gevallen. Communautaire beschikkingen komen in veel variaties voor. Aan beschikkingen zullen soms voorschriften verbonden moeten of kunnen zijn, zoals aan de

Moret Ernst & Young

Moret Ernst & Young, deastingadviseurs

machting tot het gebruik van ontsnappingsclausules of buiten-toepassing-verklaringen. Een formele en uitdrukkelijke afwijzing van een verzoek een beschikking te nemen, is eveneens een beschikking.

In de rechtspraak van het Hof van Justitie is verschillende keren de vraag aan de orde geweest, hoe de beschikking te onderscheiden is van niet-bindende mededelingen, adviezen, of aanbevelingen. Het Hof van Justitie omschrijft de beschikking als een handeling van het bevoegde orgaan, bestemd om rechtsgevolgen in het leven te roepen en genomen ter afsluiting van de interne behandeling door dit orgaan waarmee het zich definitief uitsprekt in een vorm die de handeling duidelijk als beschikking kwalificeert. Het Hof laat zich bij deze definitie in de praktijk vooral leiden door het belang dat een bevestigend of ontkennend antwoord kan hebben voor de rechtsbescherming van particulieren.

Onderscheidt de beschikking zich van mededelingen, adviezen en aanbevelingen door haar verbindend karakter, zij verschilt van een verordening door haar individuele aard. Ook dit laatste onderscheid heeft, zoals bij de behandeling van de verordening reeds is opgemerkt, de nodige aandacht van het Hof gekregen.

De beschikking is van toepassing op een beperkt aantal met name genoemde of bepaalde natuurlijke of rechtspersonen. Een probleem doet zich voor bij de beschikking gericht tot een Lid-Staat. Deze kan een verlof of gebod bevatten danwel een weigering van een dergelijk verlof, dat leidt tot het vaststellen, opheffen of niet-vaststellen van nationale wettelijke voorschriften, tot regeling derhalve. Volgens het Hof van Justitie kan een dergelijke beschikking niet beschouwd worden als een besluit van algemene strekking ondanks het legislatieve karakter van de handelingen waartoe zij leidt.

Een burger kan zich voor de nationale rechter in bepaalde gevallen op een beschikking beroepen. Indien een beschikking de Lid-Staten bijvoorbeeld verbiedt een bepaalde belasting in te voeren en een Lid-Staat voert een dergelijke belasting toch in, kan een particulier zich ten overstaan van de nationale rechter op deze beschikking beroepen waardoor hij van deze met de beschikking strijdige belastingheffing verstoken blijft. Een en ander valt af te leiden uit het zogeheten Grad-arrest van het Hof van Justitie (HvJ d.d. 6 oktober 1970, nr. 9/70).

Moret Ernst & Young

Moret Ernst & Young belastingadviseurs

III.4. Aanbevelingen en adviezen

Aanbevelingen en adviezen zijn besluiten waaraan geen verbindende werking toekomt. De burgers van de Lid-Staten kunnen zich voor de nationale rechter dan ook niet op een aanbeveling of advies beroepen.

IV. EG-BESLUTTVORMING

IV.1. EG-organen

Alvorens de besluitvorming aan de orde komt, zal eerst enige aandacht worden geschonken aan de belangrijkste daarbij van belang zijnde instellingen van de EG, te weten:

- de Raad;
- de Commissie;
- het EP;
- hulporganen.

IV.1.1. De Raad

De Raad is de instelling van de Gemeenschap waarin regeringen van de Lid-Staten rechtstreeks zijn vertegenwoordigd. De Raad is het belangrijkste wet-gevende orgaan van de Gemeenschap en heeft als zodanig een regelgevende bevoegdheid. Hij neemt zijn besluiten als regel op voorstel van de Commissie en na raadpleging van het Europees Parlement. Indien er besluiten van algemeen politieke aard genomen moeten worden, zullen over het algemeen de ministers van Buitenlandse Zaken de Raad vormen. In andere gevallen zullen het de ministers zijn die bevoegd zijn voor de onderwerpen die op de agenda staan. In fiscale aangelegenheden bestaat de Raad doorgaans uit de ministers van Financiën, ook wel de ECOFIN genoemd. De Raadsleden hebben niet als persoon zitting, maar als vertegenwoordiger van hun staat. Ieder van hen handelt in opdracht en machtiging van zijn regering. Het voorzitterschap wordt door de leden van de Raad bij toerbeurt uitgeoefend voor de tijd van zes maanden. Op dit moment levert Italië de voorzitter. Tot 1993 zijn nog de volgende landen achtereenvolgens aan de beurt: Luxemburg, Nederland, Portugal en het Verenigd Koninkrijk. De stemmen in de Raad zijn als volgt verdeeld: de B.R. Duitsland, Frankrijk, Italië en het Verenigd Koninkrijk elk tien stemmen; Spanje acht; België, Griekenland, Portugal en Nederland elk vijf; Denemarken en Ierland elk drie en Luxemburg twee stemmen.

Moret Ernst & Young

Moret Ernst & Young belastingadviseurs

In artikel 148, lid 1, EEG-Verdrag is bepaald dat de Raad zijn besluiten in beginsel neemt met volstreekte meerderheid van stemmen. Voor een aantal besluiten is gekwalificeerde meerderheid vereist (54 van de in totaal 76 stemmen van tenminste 8 Lid-Staten, aldus artikel 148, lid 3). In de praktijk vindt het nemen van besluiten met volstreekte, respectievelijk gekwalificeerde meerderheid pas plaats sinds enige tijd. Daarvóór streefde de Raad, ook na de totstandkoming van de Europese Akte, veelal naar algehele instemming. Zoals reeds eerder is opgemerkt geldt voor onder andere fiscale regelgeving het unanimititeitsvereiste (artikel 99 EEG-Verdrag).

Wij merken nog op dat de Raad moet worden onderscheiden van de Europese Raad. Onder deze laatste naam komen de staatshoofden en regeringsleiders van de twaalf Lid-Staten enkele keren per jaar bijeen. Binnen deze Europese Raad worden grote Europese politieke vraagstukken besproken. Soms vormen deze bijeenkomsten de aanzet tot belangrijke besluiten in de Europese Gemeenschap.

IV.1.2. De Commissie

De Commissie is het bestuur en de initiatiefnemende instantie van de EG. Zij bestaat uit 17 personen; de B.R. Duitsland, Frankrijk, Italië, Spanje en het Verenigd Koninkrijk leveren ieder twee leden, de overige landen ieder één lid. De leden van de Commissie hebben een ambtsperiode van vier jaar; zij kunnen echter worden herbenoemd. De voorzitter en de vice-voorzitter houden hun functies twee jaar, maar kunnen eveneens worden herkozen. De leden van de Commissie worden door de nationale regeringen in onderlinge overeenstemming aangewezen, maar zij behoren geen opdrachten van die regeringen aan te nemen. De leden worden namelijk op grond van hun algemene bekwaamheid gekozen en hebben de opdracht -in volkomen onafhankelijkheid- het algemeen belang van de EG te dienen. De Commissie is ter zake van het door haar gevoerde beleid verantwoording verschuldigd aan het Europees Parlement (artikel 140, 143 en 144 EEG-Verdrag).

In artikel 155 EEG-Verdrag zijn de taken van de Commissie globaal omschreven, te weten:

- toezicht op een juiste naleving van zowel van de bepalingen van het EEG-Verdrag als van de besluiten die de instellingen op grond van dit verdrag vaststellen (artikel 169 EEG-Verdrag). Komen de Lid-Staten hun verdragsverplichtingen niet na, dan kan de Commissie hen in gebreke stellen en hen voor het Hof van Justitie dagen;
- het recht van initiatief. Dit houdt in dat in vrijwel alle gevallen waarin de Raad op grond van het Verdrag bevoegd is besluiten te nemen, een voorstel van de Commissie een voorwaarde is voor het nemen van een besluit door de Raad. Doet de Commissie geen voorstel dan kan de Raad geen besluit nemen. Voorts kan de Raad slechts bij unanimiteit van stemmen van een voorstel van de Commissie afwijken (artikel 149, lid 1, EEG-Verdrag);
- het nemen van besluiten voorzover dit door het EEG-Verdrag is bepaald. Een voorbeeld hiervan op BTW-gebied is artikel 97 EEG-Verdrag;
- uitoefening van bevoegdheden die de Raad haar delegeert ter uitvoering van de regels die de Raad heeft vastgesteld. Deze gedelegeerde bevoegdheden kunnen zowel strekken tot het vaststellen van nadere regels als tot het toepassen van regels in afzonderlijke gevallen;

IV.1.3. Het EP

Het EP heeft een controlerende en een raadgevende functie. Behalve op het gebied van de gemeenschapsbegroting heeft het EP geen wetgevende -medebeslissende- bevoegdheid. Men kan dan ook stellen dat het EP beperkte macht heeft, al is zijn invloed groot. Wel heeft het EP als gevolg van het van kracht worden van de Europese Akte meer greep op het besluitvormingsproces gekregen, hetgeen tot uiting is gekomen in artikel 149, lid 2, EEG-Verdrag. Dit laatste heeft echter geen betrekking op de totstandkoming van fiscale regelgeving, daar is de adviserende bevoegdheid vooralsnog gehandhaafd.

De leden van het Europees Parlement worden gekozen door middel van rechtstreeks algemene verkiezingen. Deze parlementariërs worden omschreven als de "vertegenwoordigers van de volkeren in de Gemeenschap verenigde staten"; met andere woorden: zij vertegenwoordigen de Europese volkeren in hun gezamenlijkheid. Het EP telt 518 zetels. De verdeling daarvan is als volgt: de B.R. Duitsland, Frankrijk, Italië en het Verenigd Koninkrijk ieder

81 zetels, Spanje 60, Nederland 25, België, Griekenland en Portugal ieder 24, Denemarken 16, Ierland 15 en Luxemburg 6 zetels. De leden worden gekozen voor vijf jaar.

IV.1.4. Hulporganen

IV.1.4.1. Het Comité van Permanente Vertegenwoordigers

Het Comité van Permanente Vertegenwoordigers (hierna aangeduid als Comité van PV's) is een belangrijk hulporgaan van de Raad. In het Comité van PV's hebben zitting degenen die met de rang van ambassadeur door elk der Lid-Staten aan het hoofd zijn gesteld van de Permanente Vertegenwoordiging bij de Gemeenschap. Dit Comité heeft tot taak de werkzaamheden van de Raad voor te bereiden en de door de Raad verstrekte opdrachten uit te voeren. Dit Comité vormt een belangrijke verbindingsschakel tussen de nationale administraties en de gemeenschapsinstellingen, doordat het deelneemt aan de uitwerking van de nationale standpunten en de coördinatie daarvan. Het Comité speelt voorts in de praktijk een belangrijke rol bij de voorbereiding van de besluitvorming binnen de Raad. Wanneer in de Raad geen overeenstemming wordt bereikt over een voorstel, wordt de discussie over die zaak soms weer terugverwezen naar het Comité van PV's. Zij moeten dan een nieuw ontwerp-akkoord maken.

IV.1.4.2. Het Economisch en Sociaal Comité

Het Economisch en Sociaal Comité (hierna aangeduid als ECOSOC) dient de Raad en de Commissie van advies. In een aantal gevallen zijn de Raad en de Commissie verplicht om advies in te winnen bij het ECOSOC, bijvoorbeeld in geval van aanpassing van nationale wetgevingen. Het ECOSOC bestaat uit vertegenwoordigers van alle sectoren van het economisch en sociale leven, zoals: werkgevers- en werknemersvertegenwoordigers en afgevaardigden uit belangenorganisaties van landbouw, vervoer, consumenten, handel, kleinbedrijf en vrije beroepen.

IV.2. Besluitvormingsproces

Algemene regels voor het tot stand komen van besluiten ontbreken in de verdragen. De procedure voor de totstandkoming van Gemeenschapsbesluiten is geregeld in de afzonderlijke verdragsbepalingen, waarbij de bevoegdheid tot het nemen van een besluit wordt toegekend. In het algemeen worden besluiten van wetgevende aard ter uitvoering van het EEG-Verdrag genomen door de Raad op voorstel van de Commissie en na raadpleging van het EP en eventueel van het ECOSOC, zo ook voor regelgeving op het terrein van de BTW.

Artikel 99 EEG-Verdrag luidt als volgt:

"De Raad stelt met eenparigheid van stemmen op voorstel van de Commissie en na raadpleging van het Europese Parlement de bepalingen vast die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting (BTW), de accijnzen en de andere indirecte belastingen, voorzover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt binnen de in artikel 8 A gestelde termijn (31-12-92) te waarborgen."

Hoewel de Commissie in bepaalde gevallen ook richtlijnen, beschikkingen e.d. kan vaststellen (artikel 97 EEG-Verdrag), blijft de procedure hiervan in dit rapport buiten beschouwing aangezien dit niet relevant is voor de BTW-aspecten van WVC.

Bij de totstandkoming (zie artikel 149 EEG-Verdrag) van Raadsbesluiten kan men globaal gesteld de volgende fasen onderscheiden:

1. initiatief;
2. voorstel;
3. raadpleging van het EP;
4. Raadsbesluit.

Hieronder worden deze fasen nader uiteengezet.

IV.2.1. Initiatief

De Commissie heeft het exclusieve initiatiefrecht. Dit houdt in dat de Raad zonder voorstel van de Commissie geen besluit kan nemen. Het exclusieve initiatiefrecht geeft de Commissie mede het recht of en wanneer zij een voorstel zal indienen. Hoewel de Commissie het (formele) recht van initiatief toekomt wil dit niet zeggen dat het daadwerkelijke 'initiatief' altijd van haar uitgaat. De Raad kan bijvoorbeeld de Commissie uitnodigen een voorstel te doen. Daarnaast wijzen de Lid-Staten de Commissie op bepaalde problemen, hetgeen ook geschiedt door Europese en nationale belangenorganisaties (bijvoorbeeld het bedrijfsleven) en maatschappelijke groeperingen.

Vervolgens bereiden ambtelijke diensten van de Commissie een bepaald voorstel voor. De ambtenaren kunnen informatie inwinnen bij de desbetreffende instellingen, instanties en mensen. Ook het bedrijfsleven wordt benaderd om de praktische, economische en sociale consequenties van een regeling in te schatten. In de regel zullen voorts nationale deskundigen worden betrokken, die door de nationale regeringen op verzoek van de Commissie ter beschikking worden gesteld. Deze deskundigen, meestal nationale ambtenaren, worden in hun persoonlijke hoedanigheid geraadpleegd. Zij staan derhalve niet onder specifieke instructies van hun regeringen en kunnen hen evenmin binden. Ook de Commissie behoudt alle vrijheid hun advies al dan niet op te volgen. De met hen gehouden werkbijeenkomsten stellen haar echter in staat de opvattingen van de nationale administraties te peilen en van de bij hen bestaande deskundigheid te profiteren.

IV.2.2. Voorstel

Na de ambtelijke voorbereiding kan de Commissie een voorstel vaststellen, soms na discussie met de Raad en het EP. Dit laatste geschiedt om de kans te vergroten dat het voorstel uiteindelijk wordt overgenomen. Het voorstel wordt vervolgens ingediend bij de Raad.

IV.2.3. Consultatie

Zonder eerst over het voorstel te beraadslagen zendt de Raad dit voor advies door naar het EP en het ECOSOC. Voor wat betreft het EP is de Raad dit verplicht op grond van artikel 99 EEG-Verdrag. Ten aanzien van het ECOSOC is dit neergelegd in artikel 100 EEG-Verdrag. Laatstgenoemd artikel bepaald dat de Raad verplicht het ECOSOC moet consulteren ingeval het een richtlijn betreft waarvoor de uitvoering in een of meer Lid-Staten een wijziging van wettelijke bepalingen zou meebrengen. Van dit laatste zal bij BTW-richtlijnen immer sprake zijn. Hoewel ter zake van verordeningen en beschikkingen geen verplichting in het EEG-Verdrag is opgenomen om het ECOSOC te consulteren zal doorgaans het ECOSOC toch om advies worden gevraagd. Verzuimt de Raad om voornoemde organen te consulteren dan kan vernietiging van het genomen besluit door het Hof van Justitie volgen wegens schending van wezenlijke vormvoorschriften. De Raad is evenwel niet verplicht de adviezen van het EP en het ECOSOC op te volgen.

Het advies van het EP wordt voorbereid in een of meer parlementaire commissies. De rapporteur van deze commissie(s) wint informatie in bij de belanghebbenden. Hieronder behoort ook het bedrijfsleven. Tijdens de vergaderingen van de parlementaire commissie(s) zijn de Raad en de Commissie vertegenwoordigd. Het voorstel wordt vervolgens aan het EP voorgelegd. Het EP brengt zijn advies uit aan de Raad aan de hand van een verslag van een parlementair rapporteur. Vervolgens stuurt het EP het voorstel terug aan de Raad.

Wij merken voorts op dat tot het tijdstip dat de Raad een besluit heeft genomen de Commissie haar oorspronkelijke voorstel nog steeds kan wijzigen. Daartoe zal met name aanleiding zijn als het EP een advies heeft gegeven. Dit gezien de verantwoordingsplicht van de Commissie aan het EP voor het door haar gevoerde beleid.

IV.2.4. Raadsbesluit

Nadat de Commissie een voorstel heeft gedaan en de adviezen zijn ingewonnen, volgt de ambtelijke voorbereiding van de besluitvorming van de Raad. Deze voorbereiding vindt plaats in het Comité van PV's. Het Comité stelt voor de bestudering en rapportage over het Commissievoorstel werkgroepen in die bestaan uit nationale ambtenaren. Bij de besprekingen in deze werkgroepen en, naar aanleiding van hun rapportage in het Comité van PV's zijn in de praktijk steeds ambtelijk vertegenwoordigers van de Commissie aanwezig. In deze fase zullen in het algemeen door de nationale administraties amendementen op het voorstel worden ingediend, hetgeen de Commissie al of niet tot wijziging van haar voorstel aanleiding kan geven. Het Comité van PV's sluit de ambtelijke besprekingen af met het besluit het al of niet gewijzigde voorstel aan de Raad zelf voor te leggen, vergezeld van de eventuele amendementen van de nationale vertegenwoordigers en de adviezen van de geraadpleegde instellingen. Wanneer op ambtelijk niveau tussen de regeringen en de Commissie algehele overeenstemming is bereikt, wordt het ontwerpbesluit op de agenda van de Raad opgevoerd als een zogenaamd A-punt, dat wil zeggen als een agendapunt waarover geen Raadsdiscussie meer plaatsvindt. De Raad bepaalt zich er dan toe het ontwerpbesluit tenzij op de Raadszitting alsnog bezwaar wordt gemaakt, als hamerstuk te aanvaarden. Is geen overeenstemming bereikt, dan vindt uiteraard een discussie plaats teneinde tot een gemeenschappelijk standpunt te komen. Is uiteindelijk overeenstemming bereikt dan stelt de Raad het besluit vast.

Wanneer de Raad of de Commissie een richtlijn, verordening of een beschikking uitvaardigt, behoort zij deze met redenen te omkleden en naar de voorstellen of adviezen te verwijzen. Door de verwijzingsplicht kan worden gecontroleerd of de door de verdragen voorgeschreven besluitvormingsprocedure in acht is genomen. Ontbreekt een motivering of is zij onvoldoende, dan levert dit een schending van wezenlijke vormvoorschriften op, hetgeen een grond vormt voor nietigverklaring van het desbetreffende besluit door het Hof van Justitie.

Moret Ernst & Young

Moret Ernst & Young belastingadviseurs

Verordeningen moeten worden bekend gemaakt in het Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen (artikel 191 EEG-Verdrag). Zij treden in werking op de datum die zij zelf aangeven, danwel op de twintigste dag na bekendmaking. In werkingtreding op de datum van bekendmaking is slechts toegestaan, indien daartoe gegronde redenen bestaan. Richtlijnen en beschikkingen moeten ter kennis worden gebracht van hen tot wie zij zijn gericht. Door deze kennisgeving worden zij van kracht. Onregelmatigheden bij de kennisgevingsprocedure tasten de rechtskracht van de handeling niet aan. Van een kennisgeving naar behoren in de zin van het EEG-Verdrag is sprake zodra de handeling is medegedeeld aan degene tot wie zij is gericht, en deze in staat is gesteld daarvan kennis te nemen. Gezien het belang dat richtlijnen en beschikkingen ook voor anderen dan degenen tot wie zij zich richten kunnen hebben, plegen instellingen thans ook deze te publiceren.

V. BIJZONDERE PROCEDURES TEN AANZIEN VAN DE BTW

V.1. Raadpleging van de Commissie

In artikel 27 van de Zesde Richtlijn is bepaald dat de Raad op voorstel van de Commissie een Lid-Staat kan machtigen om bijzondere, van de bepalingen van die Richtlijn afwijkende maatregelen te treffen teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De Lid-Staat moet zich daartoe wenden tot de Commissie en daarbij alle nodige beoordelingsgegevens verstrekken. De Commissie stelt daarop de andere Lid-Staten van het verzoek in kennis. De Lid-Staten hebben vervolgens twee maanden de tijd om een behandeling van het verzoek door de Raad te vragen. Gebeurt dit niet en vraagt ook de Commissie binnen die termijn niet om een behandeling door de Raad, dan wordt de machtiging door de Raad geacht te zijn verleend. Voor bijzondere maatregelen die in een Lid-Staat op 1 januari 1977 reeds golden, bestaat een bijzondere bepaling (artikel 27, lid 5, van de Zesde Richtlijn). Deze maatregelen mogen worden gehandhaafd, mits de Commissie daarvan voor 1 januari 1977 in kennis is gesteld en de maatregelen voldoen aan de hierboven gegeven omschrijving. Een algemene voorwaarde die aan de hier bedoelde maatregelen is gesteld, is dat maatregelen ter vereenvoudiging van de belastingheffing geen noemenswaardige invloed mogen hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik. In Nederland is na de aanpassing van de wetgeving aan de bepalingen van de Zesde Richtlijn enkele malen machtiging gevraagd op de voet van deze regeling. Het betreft hier onder meer de zogenaamde verleggingsregeling bij onderaanneming in de bouw en de scheepsbouw, opgenomen in art. 24b van het Uitvoeringsbesluit OB.

V.2. Raadpleging van het Comité voor de BTW

In artikel 29 van de Zesde Richtlijn is een Raadgevend Comité ingesteld. Het Comité is samengesteld uit vertegenwoordigers van de Lid-Staten en de Commissie en staat onder voorzitterschap van de Commissie.

Voor de toepassing van een aantal 'kan' bepalingen schrijft de desbetreffende bepaling van de Zesde Richtlijn raadpleging van het Comité voor. Daarnaast behandelt het Comité aangelegenheden die door de Commissie of Lid-Statens aan de orde worden gesteld en die betrekking hebben op de toepassing van de Communautaire bepalingen inzake de BTW. Regelingen waarvoor raadpleging van het Comité is voorgeschreven en die ook in de Nederlandse wetgeving zijn opgenomen zijn onder meer die van art. 4 lid 4 van de Zesde Richtlijn (fiscale eenheid) en die van art. 6 lid 3 (uitbreiding van het begrip diensten). Het is de vraag of bij verzuim van de raadpleging van het Comité de regeling buiten toepassing blijft wegens onverbindendheid. De raadpleging van het Comité voor de BTW ex art. 29 van de Zesde Richtlijn lijkt een lichtere vorm van raadpleging dan de raadpleging van de Commissie. Het Comité heeft slechts een raadgevende bevoegdheid. Wel gaat het hier om 'kan' bepalingen met een voorwaarde. Indien aan de voorwaarde niet wordt voldaan zal naar alle waarschijnlijkheid in rechte een beroep gedaan kunnen worden op onverbindendheid van de desbetreffende maatregel. Uit een arrest van het Hof van Justitie (BNB 1980/44) blijkt overigens wel dat aan de raadpleging geen hoge eisen worden gesteld. De toegezonden stukken moeten volledige informatie bevatten en het moet het Comité duidelijk zijn met welk doel de stukken hem worden toegezonden.

Bijlagen

**behorende bij interim-deelrapport
EG-besluitvorming**

BIJLAGE I

**The elimination of tax borders within the EC;
recent developments regarding VAT**

By: Prof. Dr. Ben J.M. Terra*

* University of Amsterdam, Editor-in-Chief of the International VAT Monitor.

Introduction

On 9 October 1989, after laborious discussions, the ECOFIN Council (the Economic and Financial Council of Ministers of the EC) on the elimination of tax frontiers - finally - adopted "conclusions". The spokesman of the Council affirmed that the Twelve have reached a "decisive phase on the road to elimination of tax borders". The first reports on the guide-lines agreed upon were rather confusing: "the Commission's proposal to introduce the origin principle is rejected in favour of the destination principle, collection of the VAT in the country of consumption will be continued, intra-company transactions will remain taxed," etc.

On November 13 the Finance Ministers confirmed their agreement reached the previous month. These orientations, however, were not complete, since there had been no agreement on the rapprochement of the VAT rates nor on the 'traveller' franchise.

During the meeting on December 18 the Council, meeting for the last time under the French presidency, reached in principle agreement on the 'harmonization of taxation'.

On the 8 May 1990 the Commission presented an amendment to the proposal for a Council Directive supplementing the common system of VAT and amending the Sixth VAT Directive. The amendment is largely based on the agreement reached by the ECOFIN Council

In the following an overview is given of all proposals regarding the removal of tax frontiers (part I), followed by the conclusions adopted during the ECOFIN meetings (part II). Finally, in part III, the recent proposal by the Commission is analyzed.

I The proposals; an overview

I.1 General

On 29 June 1985, the Commission published a White Paper for the European Council with the aim of working out in more detail a programme and timetable in order, within the Community, to "achieve a single large market by 1992 thereby creating a more favourable environment for stimulating enterprise, competition and trade".

The White Paper is not intended to cover every possible issue which affects the integration of the economies of the Member States of the Community. It focuses on the Internal market and the measures which are directly necessary to achieve a single integrated market embracing the 320 million people of the enlarged Community. The measures that need to be taken have been classified in the White paper under three headings:

- Part I : the removal of the physical barriers;
- Part II : the removal of technical barriers;
- Part III: the removal of tax barriers.

The detailed timetable for implementing the measures is to be found in the Annex to the White Paper.

In this paragraph, the content of each part is first summarized. In the remaining sub-paragraphs the additional proposals will be discussed.

I.1.1 The removal of the physical barriers

The customs offices at the borders are the most obvious examples of physical barriers. Barriers, immigration control, passports and the occasional searching of personal luggage are to the ordinary citizen the

clearest manifestation of the continued division of the Community. These barriers are equally important to trade and industry, commerce and business. The Commission's objective is to simplify existing procedures and ultimately to do away with internal frontier controls in their entirety.

The Commission recognizes, however, that certain national protective measures do not in all their aspects fall within the scope of the Treaty, e.g. measures against terrorism and the illicit trade in drugs. If the objective of abolishing all internal frontier controls is to be met, alternative means of protection will need to be found.

Obvious examples, in the Commission's opinion, are improving controls at the external frontiers of the Community, using spot checks at the internal frontiers and inland, and further enhancing cooperation between the national authorities concerned. The considerations which apply to goods and individuals are discussed separately.

Regarding the control of goods, the principles of proportionality and non-discrimination have hitherto been central to the attempt to make internal frontier formalities more flexible and to simplify the free movement of goods. These principles will continue to apply in the future. Initially, the Commission intends greater flexibility at the frontiers by, for instance, avoiding duplication of controls on both sides of the frontier ("banalisation").

The shift from the alleviation to the elimination of internal frontier controls, however, is a major step and requires a qualitatively different approach. The Commission makes a distinction here between measures in the field of commercial and economic policy, health controls, transport checks and the collection of statistics.

With regard to commercial and economic policy, the Commission takes the view that it is not an unreasonable aim to achieve this abolition of national and regional quotas by 1992. Regarding health protection, internal frontier posts are often used for making veterinary and plant health checks. The Commission intends initially that these controls (and the issuing of certificates) will have to be made exclusively at the place

of departure. Subsequently, by aligning national standards to common standards for veterinary and plant health, the role of certificates should be drastically reduced. Specific restrictions should then only be necessary in emergencies such as epidemics. As regards transport it is intended, *inter alia*, to do away with quotas and to introduce common safety standards.

As regards statistics, modern methods of data collection, including sampling techniques, can ensure that accurate and comprehensive trade statistics are compiled without the need for frontier formalities.

The formalities affecting individual travellers are, firstly, police checks relating to the person's identity. Secondly, tax checks are carried out with regard to the importation of personal effects (see hereafter). The Commission intends, in the short term, to seek a commitment from the Member States that they will not introduce new or more stringent controls or formalities affecting individuals at internal frontiers. An attempt will be made to strengthen controls at external frontiers and enhance cooperation between the relevant national authorities. Proposals will also be drawn up concerning policy with regard to the issuing of visas and the granting of asylum, and the approximation of arms and drugs legislation.

1.1.2 The removal of technical barriers

The Commission states that the elimination of border controls, important as it is, does not itself create a genuine common market. Goods and people moving within the Community should not find obstacles inside the Member States as opposed to meeting them at the border.

Examples of technical barriers are the various requirements imposed by each Member States on imported products with regard to health and safety or with a view to consumer protection. Only when these barriers have been removed will the Community be in a position to create the large economic and industrial market which will enable

companies to achieve economies of scale and improve their competitive position.

The Commission's own strategy is aimed more at mutual recognition and equivalence of standards than at harmonization.

The approximation of the Member States' laws will however be continued. The Commission is trying to limit this harmonization to the establishment of basic requirements.

The White Paper goes on to discuss public procurement, free movement of labour and the professions, a common market for services, capital movement, the creation of suitable conditions for industrial cooperation (including a certain degree of harmonization of the direct taxes) and the application of Community law.

The majority of complaints about infringement of Community law relate to Articles 30 through 36 of the EEC Treaty (quantitative restrictions and measures having equivalent effect). Because of a lack of resources, the Commission can only settle fewer than half of these cases. The Commission will have to take more systematic action, by publishing general communications setting out the legal situation for the whole of an economic sector.

If the above policy options are realized, the customs' main task will still be to supervise the remaining operation of the indirect taxation system applying in the Member State concerned. For the customs, therefore, the problem of doing away with the physical controls coincides largely with the removal of tax barriers. This is the problem we have to examine now.

I.1.3 The removal of tax barriers

After summarizing the historical development of the VAT Directives and draft directives and of the excise (draft) Directives, the Commission states that the harmonization of indirect taxation has

always been regarded as an essential and integral part of achieving a true Common Market. However in recent years momentum has been lost.

If, the Commission continues, goods and services and people are to move freely from one Member State to the other "in just the same way as they can within a Member State", it is essential that frontier controls are abolished. Given the relationship between prices and levels of taxation (i.e. of VAT and excise duties), it must be considered whether it would be practically possible, in the absence of border controls, for Member States to charge significantly different levels of indirect taxation. A distinction is made between commercial traffic and the individual traveller.

The starting point of the Commission for commercial traffic is the proposal for the Fourteenth VAT Directive and the system of postponed accounting which shifts the accounting procedures for VAT frontiers to inland tax offices. In view of the experience gained in the Benelux, the Commission thinks there are no convincing reasons why the Directive has not yet been adopted by the Council. Adoption of the Directive will not, however, result in the complete abolition of frontier controls. The Commission therefore advocates the setting up of a Community Clearing house system to ensure that VAT collected in the exporting Member State and deducted in the importing Member State is reimbursed to the latter.

However the Commission sees problems in the present widely divergent rates and coverage of VAT which would expose the proposed system to heavy and systematic fraud and evasion. It would be all too easy for traders in high-rate Member States to obtain supplies from low-rate Member States and omit them from their records. Still less could The Clearing House System would even less be able to provide a solution for the small trader not registered for VAT. They could legitimately shop across the border and would do so, according to the Commission, where significant differences in taxation and corresponding differences in prices existed.

The Commission concludes that there is no means of removing the frontier controls (and thus the frontiers) if there are significant tax and corresponding price differences between the Member States.

In addition to this, the normal commercial transactions with regard to excise duties (removal from the bonded warehouse, transit, delivery to a bonded warehouse in the Member State of destination) require frontier controls. The first simplification proposed by the Commission is that the Council should adopt the Directives on common structures for excises which are already before it; a further streamlining could be achieved by linking national systems of excise suspension. The present wide differences in excise taxation would, however, (if they persisted) lead to fraud and evasion. The conclusion is that a considerable adjustment is needed in excise coverage and, hence in the numbers of duties and rates.

For the individual traveller the Commission's analysis concentrates, as regards both VAT and excise duties, on the fact that differences in price levels result in considerable price differences. They create a powerful incentive for people living in high-rate countries to cross the border and shop in low-tax countries. The existence of travellers' allowances, their modest amounts and the disproportionate difficulty in obtaining agreement to limited increases all demonstrate, according to the Commission, that it would be impossible to dismantle tax frontiers unless there were a considerable measure of approximation of indirect taxation.

In the Commission's opinion, complete harmonization, which has come to imply absolute identity in every aspect, is not essential and for that reason we should use the term approximation. Next the Commission refers to the situation in the United States, where there are no tax frontiers as such, and differences of up to 5 % in tax rates are acceptable even between neighbouring states. On this basis, the Commission argues that if a target rate is introduced by the

Community, the margin either side of that rate should be $\pm 2 \frac{1}{2} \%$. Purely as an illustration, this would mean that, if the norm for the standard rate were $16 \frac{1}{2} \%$, actual rates adopted by Member States could be in the range of 14 to 19 %. In the case of excises, the indicative range of $\pm 2 \frac{1}{2} \%$ would be less significant, as excises frequently account for a large proportion of the retail price. The Commission admits that further study is needed and confines itself in the White Paper to a general discussion of the broad picture. A survey of total revenue from indirect taxation as a percentage of GDP shows that for most Member States the total yield differs little from the Community average (10.68 %).

According to the Commission, approximation, looked at in this way, presents a budgetary problem that could be managed by most Member States and it would not seriously disturb the existing relationship between direct and indirect taxation. The problem, therefore, is not so much the total yield of indirect taxation but the composition of that yield, namely the division between VAT and excises. Given adequate time, flexibility and political will, approximation will cause no more difficulty than many Member States have encountered in determining their domestic tax policy.

The approximation of VAT focuses on three areas: 1) the common base, 2) the number of rates and 3) the level of the rates, and particularly of the standard rate.

With regard to the common base the Commission recommends that the current draft Directives be adopted. It also announces further proposals.

As far as the number of rates is concerned, the Commission finds that despite the present predominance of multiple-rate systems, there are strong arguments in favour of a single rate.

Concerning the excises the Commission argues that the the draft Directives on the common structures should be adopted. Subsequently

VAT and excises should be treated together when proposals for common rates are drawn up. This is due to the fact that high VAT yields often exist side by side with low excise yields, and vice versa.

The Commission recognizes that the approximation of indirect taxation will give rise to considerable problems for some Member States and that as a consequence it may be necessary to provide for derogations, although these should be kept to a minimum.

1.2 The progress-1987

Since the publication of the White Paper the Commission has made various reports to the Council and the European Parliament on the progress, so far, towards completing the internal market. Although it is admitted that the progress is slower than the Commission would like to have seen, most proposals as foreseen in the White Paper have been presented to the Council.

However the Council is lagging behind in adopting the proposed measures. It is apparent that the Council will come under increasing pressure to accelerate the adoption of the proposals, herein will lie the ultimate test of the willingness of the Member States to meet the deadline of (the end of) 1992.

In august 1987, the Commission issued a series of proposals, concerning the measures in the field of indirect taxation as follow up to the chapter on tax barriers in the White Paper. Confining ourselves to the harmonization of the VAT, we will turn to these proposals now..

1.2.1 Harmonization of VAT

In the summer of 1987 the Commission of the EC issued a global communication, a working document and proposals for seven directives presenting a blueprint of the indirect tax aspects of completion of the internal market.(Completion of the internal market: approximation of indirect tax rates and harmonization of indirect tax

structure. Global communication from the Commission. Com(87) 320 final; Completing the internal market - the introduction of a VAT clearing mechanism for intra-community sales. Working document from the Commission. Com(87) 323 final; Proposal for a Council Directive completing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC - Approximation of VAT rates - Com(87) 321 final; Proposal for a Council directive completing and amending Directive 77/388/EEC - Removal of fiscal frontiers - Com(87) 322 final; Proposal for a Council directive instituting a process of convergence of rates of value added tax and excise duties. Com(87) 324 final; and four proposals on the approximation of cigarette taxes, of manufactured tobacco other than cigarettes, of excise duties on mineral oils and of excise duties on alcoholic beverages and other products containing alcohol. Com(87) 325 through 328. Hereafter referred to as the 1987-proposals.) The Commission's proposals are largely based on the strategy provided for in the White Paper.

The White Paper demonstrated that in order to abolish fiscal frontiers there must be a considerable measure of approximation of indirect taxes. In its global communication the Commission proposes four major changes in the present system of indirect taxation within the Community.

First, the Commission proposes an approximation of the VAT and the main excise duties.

Second, the Commission proposes to eliminate the distinction made at present between supplies within a Member State and supplies to another Member State. For intra-Community trade the existing system of relieving goods from tax upon exportation and of imposing tax upon importation will be abolished.

Third, a revised VAT clearing mechanism is proposed.

Fourth, for VAT purposes the Commission proposes to change the place of taxable transactions regarding the services.

These four major changes will be briefly discussed in the following sections.

1.2.2 Approximation of VAT rates

Although considerable progress has been made towards the creation of a common VAT base, notably by adoption of the Sixth Directive, further measures are necessary to abolish fiscal frontiers. The proposals of the Commission on approximation of VAT rates and the rate structure are related to 1) the number of rates, 2) the coverage of the distinct rates, 3) the rate levels.

The Commission refers to the existing situation in the Member States with regard to the number of rates. Ten out of twelve Member States apply more than one rate. Although in theory, a VAT system with only one rate is the simplest and most efficient structure, it is clear that such an approach would have disruptive consequences for all but two Member States and is unlikely to be acceptable as a whole. The choice is between a three rate (reduced, standard and increased) and a two rate (reduced, standard) system. Clearly, a three rate system creates more complications for both national administrations and tax-payers. In the Member States applying increased rates they differ widely; their abolition will not create undue financial problems since they are only applied to a relatively small proportion of the tax base. For this reason the Commission prefers a two rate system.

Regarding the coverage of the rates, the reduced rate should, in conformity with the present practices in the Community, apply to items of basic necessity; mainly foodstuffs with the exception of alcoholic drinks, energy products for heating and lighting, supplies of water, pharmaceutical products, books, newspapers and periodicals and passenger transport.

The Commission deems it necessary to narrow the differences in the spread of rate between certain limits, in order to avoid intolerable tax induced price-differences between (especially adjacent) Member States.

For the standard rate the Commission proposes a range of between 14 and 20 percent, (under these parameters 7 Member States would currently fall within this range); for the reduced rate a range between 4 and 9 percent.

In order to prevent any further increase in the existing differences between national systems of indirect taxation, the Commission proposes the prohibition of any divergence in the number or level of VAT rates applied by the Member States at present, while at the same time allowing and even encouraging, convergence towards the number and level of VAT rates as between the Member States.

1.2.3 Intra-Community supplies of goods

Under the present system of the Sixth Directive a distinction is made between supplies of goods which are dispatched or transported and other supplies. In the case where the goods are not dispatched or transported, the place of the taxable transaction is where the goods are at the moment of the supply. In case where the goods are dispatched or transported, either by the supplier himself or by the person to whom they are supplied or by a third person the place of the taxable transaction is where the goods are at the time, when the dispatch or transport to the person, to whom they are supplied begins. In case of exportation the VAT will be remitted, or the delivery will be subject to zero-rating. Upon importation into another Member State VAT will be charged.

The Commission does not propose to change the place of supply, but rather the tax treatment. In stead of remittance or zero-rating, the VAT-rate applicable in the Member State of departure of the goods

will be charged. "Importation" into another Member State will not be a taxable event anymore. The foreign VAT can simply be deducted in the Member State of destination (provided the goods are used for taxed transactions), in the same way as the national input-VAT. Between the Member State of departure that has collected the VAT and the Member State of destination that grants deductions the amounts of VAT should be cleared.

1.2.4 The clearing mechanism

The clearing system as proposed in the White Paper was designed to operate on the basis of bilateral flows between Member States. In its new proposals the Commission has come to the conclusion that this is not necessary and that it can operate simply on the basis of money owed to or from a central account. Into this account - serviced by the Commission and operated exclusively in terms of the ECU - net exporting countries will be required to pay and net importing countries will receive payments from the account.

Under the proposed system Member States will provide a monthly statement indicating its total VAT input and output figures for intra-Community trade (without being dependent on bilateral clearing or on a yearly balancing of the VAT accounts). The monthly payments by the Member States, and consequential payments to and from the clearing account, are part of a perpetually on-going process; never representing a fiscal balancing of the VAT accounts. There will be no need for traders to include separate input tax figures for purchases in each Member State, they simply have to fill in two extra boxes on their normal declaration indicating the output and input VAT on intra-Community trade as a whole. Each Member State will aggregate and convert the information received from the traders declarations into ECU before transmitting its monthly statement to the Commission's Services. A noteworthy feature of the system, according to the Commission, is that the clearing account will show a surplus,

approximately equal to the VAT charged on intra-Community sales to VAT-exempt businesses and other entities, since they are not entitled to deduction; nevertheless the Member State of departure of the goods shall report and pay the VAT into the central account.

(This may be different when Member States will decide to treat the use of purchased goods by exempt businesses and other entities as taxed self-supplies. The foreign VAT will then be deductible - thus not resulting in a surplus of the central account - and the national VAT rate will be applied!)

1.2.5 Services

From the outset of VAT in the Community, services were not accompanied by border tax adjustments. The place of supply is according to the Sixth Directive, generally the place where the supplier of a service has a fixed establishment from which the service is supplied. Certain services, however, are linked to the customer's country within the Community, provided he is an entrepreneur; in these cases the VAT of the customer's country has to be charged. With regard to transportation, the place of supply is where they physically are carried out, having regard to the distances covered.

The Commission proposes to amend the Sixth Directive in order to treat intra-Community services similar to the supply of goods. It is unnecessary to link certain supplies to the customer's country, since under the proposed clearing system tax charged in the supplier's country will be deductible in the customer's country.

Also the territorial application of transportation has been reformulated, the fiscal charge is linked solely to the country of departure.

As it turned out these proposals were considered too bald and radical. In May 1989 the Commission offered new, more moderate, proposals.

I.3 Further progress - May 1989

After having made an inventory of all objections raised by the Member States, new proposals were submitted (Com(89) 260) in May 1989.

The Commission reiterates its objectives:

- the VAT and excise duty rates should be approximated;
- the tax frontiers are incompatible with a genuine single market.

Nevertheless a more pragmatic approach is suggested based on a threefold strategy, regarding 1) a transitional phase, 2) the VAT and 3) excise duties.

I.3.1 The transitional phase

A transitional period lasting till the end of 1992 should be introduced. Proposals will be made to simplify Community transit procedures by abolishing the transit advice note. Furthermore the Commission intends to propose in three stages an increase of the travellers allowances, by quadrupling the value of the VAT allowances and doubling the specific quantitative allowances for excisable products. It is hoped that this will accelerate the alignment of fiscal conditions between the Member States.

I.3.2 VAT

An alternative to the Commission's proposal for two rate bands is suggested. With regard to the standard rate only a minimum is suggested, not lower than 14 %. Regarding the reduced rate the Commission considered that the proposed band (4-9%) best meets the need of the situation. Finally with regard to zero-rated products it is admitted that, in the framework of a final compromise, Member States, who so wish, could be authorized to maintain zero-rating for a very limited number of products currently subject to the zero rate.

Regarding the clearing-house mechanism a differentiated approach is suggested, whereby a system of clearing, or, rather, of refunds is envisaged for residual transactions only, between taxable persons, the significant proportion of the transaction having been dealt with without use of the clearing- mechanism.

The Commission is prepared to propose that mail-order (distance) selling should be taxed under the conditions applicable in the country of destination of goods.

For the sales of cars it is suggested that in order to charge VAT in the purchaser's country, the place of supply would be defined as the place of registration.

With regard to purchases of institutional non-taxable persons (bodies governed by public law and those treated as such) and exempt taxable persons (banks, insurance companies, etc.) it is suggested that purchases in another Member State should give rise to, in the country in which these operators are established, a self-supply procedure which would be taxable under the conditions applicable at the place of supply; or that a differential tax should be instituted which would be equal to the difference between the VAT paid on purchase and the VAT which would have been chargeable on similar goods and services in the country of destination.

Finally intra-Community sales between approved members of a group could take place without VAT being applied. These transactions within the same group form a substantial part of intra-Community transactions.

The measures suggested above would result in a small percentage of residual transactions still to be dealt with in a clearing-mechanism; it is suggested that a macro-economic approach to the clearing operation regarding these residual transactions should be acceptable. An essential condition of such a system would be the maintenance of a

high quality statistical system in the Community, the principle of which has been proposed by the Commission (Com(89) 810 final, as ammended in Com (90) 177).

1.3.3 Excises

Regarding the excises the Commission considers that flexibility is necessary. Uniform rates are no longer deemed necessary. With regard to alcohol and tobacco differentiated minimum rates should be compulsory by the end of the transitional period. Measures to prevent fraud could take the form of tax stamps (bands, permits, etc.).

Concerning mineral oils attention should be paid to the risks of distortion of competition. For this reason the Commission proposes that either single rates or rate bands should be applied to the different products, without rejecting a priori the fixing of minimum rates in certain circumstances.

During the meeting in Madrid in June 1989 the revised Commissionproposals found no favour in the eyes of the ECOFIN Council; the Council asked the ad hoc Working Party to propose a solution to it for the Council meeting on 9 October 1989.

1.4 The Lemierre-report

In the so-called Lemierre-report (Conclusions of the Presidency of the ad hoc Working party on the Abolition of Fiscal Frontiers) it is stated that the introduction of a taxation system in the country of origin is still desirable, but presupposes conditions which cannot be met before 1 January 1993.

Three requirements were set by all delegations for meeting the conditions for an agreement on the removal of tax frontiers:

1) Exempting intra-Community trade between taxable persons from customs formalities and reducing administrative burdens on undertakings. (All delegations felt that it would be very difficult to determine adequate legal criteria for eligibility under an arrangement where intra-Community sales between undertakings linked within one group would be effected with VAT suspended. The use of a single(trade) document and the periodical production of a summary list of the transactions carried out by sending and receiving undertakings is considered the most effective solution for control.)

2) Ensuring freedom of movement and purchase for individuals while obviating excessive risks of distortion of competition.

3) Ensuring the administrative monitoring and control of operations to secure correct application of taxes.

If these requirements are met, nevertheless the present arrangements should be continued, "whereby tax would be applied in the country of destination to purchases by taxable persons, coupled with approximation of the rates and special arrangements for purchases of registered vehicles and for mail-order purchases and "tele-shopping" by private individuals and purchases by bodies not subject to VAT, or exempt from it..."

II The ECOFIN conclusions

The following is the text of the conclusions adopted by the Council of 9 October 1989 on the elimination of tax frontiers.

"After examining the report made by the President of the ad hoc group, in compliance with the mandate given by the Council on 19 June 1989, the Council considers that the creation of a system of taxation in the country of origin, as proposed by the Commission, presupposes the fulfilment of conditions that cannot be met before 1 January 1993.

Also, in order to achieve the effective elimination of borders by this date for companies and individuals, while respecting the economic neutrality of the common system of value added tax, the Council finds it necessary to continue, for a limited period of time, to collect the VAT in the State of consumption.

The planned solution must:

- ensure a lightening of the charges currently borne by companies and administrations;
- avoid distortions of competition without hindering free movement.

The first guide-lines agreed by the Council on VAT for application on 1 January 1993 are as follows:

1. transactions carried out by liable persons and exempted or non-liable bodies, will be taxed in the country of destination at the rate and under the conditions of this country;
2. For the great majority of delegations, the elimination of limits on purchases made by travellers linked to an alignment of rates will allow the establishment of freedom of movement and of purchases by individuals while warding off major risks of distortion of competition. The particular situations of certain Member States will be the subject of specific arrangements;
3. purchases of registered motor-cars and, with the reservation of an in-depth examination, long distance purchases by individuals will be subject to VAT in the country of destination and at this country's rate in order to ensure the neutrality of the common VAT system;
4. companies' obligations will be simplified: all formalities connected to border crossings will be eliminated. Only the tax obligation of declaring intra-Community trade transactions a posteriori will remain, also allowing statistical follow-up on trade;
5. administrative follow-up and control of transactions will be ensured via strengthened administrative cooperation and exchanges of information among Member States on VAT matters

In the light of the Commission's and delegation's observations, the ad hoc group is responsible for continuing to examine the terms of application of this plan and the questions relative to excise duties and the budget consequences for Member States. The ad hoc group will pay particular attention to the proper functioning of the proposed system and to the need for effective control measures to reduce the risks of fraud without creating distortions of competition and without hindering free movement. The ad hoc group will also examine the particular questions linked to the elimination of limits on purchases by travellers as well as the question of harmonization of rates, which should be resolved as soon as possible. The ad hoc group will submit its overall conclusions to the Eco/Fin Council of 13 November 1989."

The following is a translation of the text of the official communique:
"Conclusions of the Council of 13 November 1989 and the elimination of tax frontiers.

Following its mandate from the Madrid European Council, the ECOFIN Council considers that the tax mechanism to be established by 1 January 1993 has now been agreed upon. The initial guide-lines adopted by the Council on 9 October, and the overall conclusions of the Ad Hoc group, led the Council to retain the following solutions which will confirm the undertakings of the Single Act for companies and individuals.

1. The proposed mechanisms and arrangements will make it easier at a later date to switch to a unified taxation scheme in the country of origin, which remains the medium term objective.

For a limited period, the smooth functioning of the VAT regime, in the case of operations between different Member States carried out by individuals liable for VAT, must be ensured through the taxation of the recipient in the country of destination at rates and conditions prevalent in that country.

Exonerated or non-labile organizations which purchase goods for a certain amount in other Member States will be treated similarly.

2. The burden currently imposed on companies and administrations will be lightened through the elimination of formalities preceding the movement of the goods or those related to crossing borders. For tax purposes, enterprises will have to make all information allowing their intra-Community operations to be identified available to the administration. They will provide a periodical declaration, which should be as simple as possible, of these operations for statistical and tax purposes. The content of the obligations imposed in this framework will be specified in a Commission proposal, notably concerning the need for exchanges of information between administrations for tax inspection and the needs of statistical recording.
3. An action plan for inspection must effectively prevent the risks of fraud. It will be based primarily on the use of company declarations by national administrations, on the regular exchange of information and on the communication of relevant papers established by the administration. This permanent administrative cooperation should not raise any obstacles as a result of national legislations. It will complete existing procedures of mutual assistance.
4. The special treatment of certain categories of operations will allow competition distortion to be avoided without hindering free movement. Purchases of vehicles in another Member State will be subject to VAT in the country of destination and at that country's rate. For long distance deliveries intended for an individual or a body that is tax-exempt or non tax liable and established in another Member State, the seller or his representative will discharge the tax of the country of

destination when the amount of sales of this type exceeds a certain threshold that has to be set.

- 4, bis The concrete terms for implementation of the above principles (points 1 to 4) must be examined carefully so as to assure that for each Member State
- the costs currently incumbent on enterprises and administrations are reduced,
 - distortions of competitions are avoided without hindering the free movement of goods.
5. The Council agrees to re-examine the alignment of VAT rates at a forthcoming session.
6. Goods subject to excise duties will move free of tax between warehousemen that are authorized by the administrations of the Member States. Adapted provisions will allow buyers not having the status of warehouseman to buy from sellers in other Member States, the excise being discharged in the State of consumption.

The new Commission proposals concerning excise duties will be examined by the Council in order to reach the necessary degree of alignment for 1 January 1993 so as to avoid the distortion of competition and risk of fraud.

7. Quantitative limits and ad valorem on travellers' purchases will be removed on 1 January 1993 in conjunction with a sufficient alignment of VAT and excise rates.
- These provisions concern purchases exclusively intended for the personal consumption of travellers.

The particular situation in Denmark, Ireland and Greece can be subject to specific arrangements on Commission proposal in the general framework of harmonization of rates* .

The Council is asking the Commission to submit the appropriate proposals to translate into Community legislation the orientations that result from the present conclusions.

The dynamic effects of the elimination of borders will, by themselves, create in parallel the most favourable conditions to this evolution. The elimination of purchase limits for individuals will indeed necessarily lead to the continuation of rate alignment.

The budgetary consequences will be able to be borne more easily due to the extra growth resulting from the unification of the internal market; likewise the convergence of economies will eradicate the problem of compensation caused by the allocation of the product of the tax to the country of consumption.

The Council and the Commission therefore agree that an overall review will take place by 31 December 1996 at the latest so as to determine the terms and deadlines for definitive unification of the common VAT system at the outcome of a transitory period."

The meeting of December 18 complemented what already had been decided in principle on 13 November 1989. The twelve agreed to not increase the present differences in VAT rates and to not undertake movements leading to normal rates to below 14% or above 20 %. The details of the future tax regime will be finalized before the end of 1991. The United Kingdom reaffirmed the importance it attaches to its zero rating. Although it will take difficult negotiations before all the details are finalized the basic aims - abolition of the tax frontiers, a

* The Danish delegation did not accept the text of point 7.

lowering of the tax burden for industry, exemptions for tourists (Denmark still has a reservation on this) - seem to have been reached.

III. The recent proposals by the Commission

On 8 May 1990 the Commission presented new proposals largely based on the agreement reached by the ECOFIN-Council.

Next to a proposal for a Regulation concerning administrative co-operation in the field of indirect taxation (COM (90) 183 final) and an amended proposal for a Council Regulation on the statistics relating to trading of goods between Member States (COM (90) 177), "transitional arrangements" were proposed "with a view to establishment of the internal market" (COM (90) 182); we confine ourselves to the latter.

The proposal is an amendment to the proposal of 1987 (COM (87) 322 final, see section I.2.1. supra), which aims at completing and amending the Sixth VAT Directive.

The starting point of the new proposal is the stipulation of a transitional period which will last till 31 December 1996 at the latest. Following the transitional period (1 January 1993 till 31 December 1996) the definitive taxation arrangements have to be introduced according to the proposals of 1987 and 1989 (see sections I.2.1. and I.2.3. supra). Thus, on 1 January 1997 all purchases will be taxed in the country of purchase; the tax charged in another Member State will be deductible in the Member State of destination and the clearing operation between Member States will be based on a macro-economic approach.

III.1. The transitional period

Starting on 1 January 1993, purchases by private individuals will, as a general rule, be taxed exclusively in the country of purchase. There

are, however, two exceptions to this rule during the transitional period: 1) with regard to purchases from mail-order companies and 2) with regard to purchases of new cars.

The purchases by taxable persons (taxed or exempt) and by non-taxable persons within the meaning of Article 4 paragraph 5 of the Sixth VAT Directive (hereafter public bodies) fall under a special regime, based on taxation in the country of destination and an exemption with the right to deduction in the country of purchase.

With regard to intra-Community trade the concepts of "exportation" and "importation" have been abandoned, therefore new concepts (with similar results) have been introduced - namely "exemption for acquisition transaction" and "acquisition".

For the sake of clarity, the proposals are dealt with under four headings: 1) mail-order sales; 2) exemptions of intra-Community transactions; 3) taxable acquisition transactions and 4) miscellaneous provisions.

III.2. Mail order sales

The medium-term objective continues to be the move to a system of charging tax in the country of purchase on all transactions, including those by taxable persons. As from 1 January 1993 non-taxable persons must be free to purchase in the Member State of their choice against rates applicable in that Member State, without being confronted with frontier formalities. An exception is made for mail order sales and for sales of private vehicles, both of which fall under a special arrangement see section III.3 infra.

The general rule is that mail order sales shall be deemed to take place at the time the consignment or means of transport reaches the purchaser; in other words, cross-frontier mail order sales are taxed

at the rate of (and the tax is payable to) the Member State of destination. The provision is not applicable to mail order undertakings with a yearly turn-over in cross-frontier mail order sales not exceeding 1 million ECU's. However, these undertakings may opt for application of the general rule; an option which is valid for two successive years. It should be noted that this special mail order scheme is only applicable to sales to a non-taxable person "or a taxable person whose activity is fully exempt, who does not qualify for the arrangements provided for in the second indent at b)", i.e. a fully exempt business which purchases less than 35 000 ECU's during a calendar year in other Member States, unless this business has opted for taxation of its acquisition in the country of destination.

III.3. Exemptions

Since the concept of exportation and as its consequence an exemption with a right to deduction can no longer be used for intra-Community transactions new provisions are necessary to define the conditions for an exemption in the country of departure. A distinction is made between 1) the status of the person carrying out the exempted transaction and 2) the type of transaction and the status of the acquirer.

III.3.1 Status of the person carrying out the exempted transaction

As a general rule it is provided that supplies of goods to another Member State are exempt, if the supply in question is carried out by a totally or partially taxable person. Also, the supplies of services directly connected to these supplies, and the services carried out by intermediaries, fall under the exemption. Small and medium-sized undertakings (falling under the exemption of Article 24 of the Sixth Directive) and flat-rate farmers (benefiting from the scheme in Article 25) are explicitly excluded from the general rule.

Exemptions to the general rule are to be found in the type of the transaction and the status of the acquirer.

A question that may be raised is the treatment of transactions between closely related enterprises. The general rule is that supplies of goods will be exempted; within the context of the Sixth Directive a supply of goods is a supply effected for consideration. Does this mean that transactions between for example, subsidiary A and B, when B processes goods on behalf of A or serves as a storage facility or a distribution centre, are not taxed, except for the services rendered for a consideration?

In our view this seems to be a logical consequence. This means, however, compared to the present situation, that no tax is due upon importation (to be replaced by acquisition), resulting in a considerable loss, especially to those Member States, in which a certain time elapses before the tax, paid upon importation, can be deducted or is refunded. It seems that via a backdoor the Commission has re-introduced the suspension of VAT on 'sales' between undertakings linked within one group; a concept that the ECOFIN-Council unanimously rejected in December 1989.

III.3.2 Type of transaction and status of the acquirer

The general rule of exemption of transactions to another Member State depends on a certain status of the acquirer; he has to be either a totally or partially taxable person or an institutional non-taxable person (a public body) or a totally exempt person, whose annual acquisitions exceed 35 000 ECU's (unless the public body or totally exempt person has opted for taxed acquisitions).

As mentioned in section III.3.1 *supra* the general rule is that all supplies of goods and services directly connected with these transactions are exempted provided the acquirer has a certain status.

This rule is expanded in case of supplies of private vehicles, where supplies are exempted regardless of the status of the acquirer. Thus, also when the purchaser is a private person or a public body or a totally exempt person the supply from another Member State of a (new) private vehicle is exempted. Private vehicles means cars (including motorcycles), other than used vehicles forming part of the dealer's stock. Utility vehicles are excluded as well as private cars other than those referred to above; the delivery of these vehicles falls under the general rule and is exempted provided the acquirer has the status as described in section III.3.1 *supra*.

From this provision it follows that the purchase of a used car by a private person is solely taxed in the country of purchase. As long as the rates vary substantially one may expect a lively trade in "hardly-used" cars. In this context a more accurate definition of a used car (e.g. used for more than 90 days) seems to be useful.

With regard to services directly relating to the exempted supplies it should be noted that the place of departure will become the place of taxation of transport services. According to the explanatory notes the transitional arrangement reduces the scope of this new rule in that it re-introduces the exemption of transport services directly related to the exempted supplies. One should realize, however, that these services form part of the taxable amount for the acquisition, see section III.5 *infra*.

III.4. Acquisitions

As the direct counterpart of supplies of goods which are exempted in the country of departure the corresponding acquisitions are taxable in the country of destination.

Taxable events are:

- 1) the acquisition of a new vehicle, regardless the status of the acquirer;
- 2) the acquisition of property by a wholly or partially taxable person, including purchases from mail order businesses;
- 3) the acquisition of property by a fully exempt person or a public body, provided the total amount of the annual purchases exceeds 35 000 ECU or option for taxable acquisition. The taxable acquisition includes purchases from a mail order business.

From the foregoing it follows that no acquisition occurs when:

- a) supplies are made within the framework of a mail order business (with a turnover below 1 million ECU's) other than those referred to under 2) and 3) supra, unless option;
- b) supplies of goods are made to private persons, including the supply of a used car;
- c) supplies of goods are made to a taxable person whose business is fully exempt or to a public body, provided the amount of total annual purchases does not exceed 35 000 ECU, unless option. These supplies include used cars.

Two cases of *fictitious* acquisitions are introduced.. The following will be treated as acquisitions made for a consideration shall be treated:

- 1) the application by a fully exempt taxable person or by a public body for the purpose of his business in the Member State of arrival of property he has taken into the framework of his business in the Member State of departure;
- 2) the application by a taxable person of property he has taken into the framework of his business in the Member State of departure, where such property does not give the right to full or partial deduction in the Member State of arrival.

In both cases the proposal prescribes that the Member State of arrival shall take whatever measures are necessary to avoid double taxation.

III.5. Miscellaneous

The integrated approach of the Commission proposing measures both for the transition period as well as for the final system as from 31 December 1996 has resulted in a patchwork of provisions. Sometimes, even, a new provision is proposed and at the same time the old provision is re-introduced for the transition period. In this section we deal with the provisions that are only applicable during the transition period. Article 2, sections d through k, of the proposal provides for measures necessary to support the envisaged transitional system (see section III.5.1 *infra*); Article 3, paragraphs 1 and 2, provides that certain Directives shall cease to have effect on 31 December 1993 (see section III.5.2 *infra*).

III.5.1 Supportive provisions

Taxable amount

Article 2, section d, deals with the the taxable amount for the acquisition and includes the subsidiary costs, if they are not already included, relating to the acquisition. These incidental expenses are generally exempted with a right to deduction in the country of departure (commission, packing, transport), unless they relate to services which are exempted under Article 13 of the Sixth Directive, such as insurances.

A new Article 4 of the proposal replaces the reference to the method of valuation for customs purposes for determining the taxable amount expressed in a currency other than that of the Member State of arrival. .

Liability of the tax

Article 2, section e, deals with the liability of the tax in respect of acquisition transactions. The tax payable at the acquisition is treated in the same way as the tax payable in respect of goods supplied under domestic arrangements.

Place of supply of services

According to Article 1, point 5 of the proposal (of 1987) the removal of fiscal frontiers makes it unnecessary to link the supply of services listed in Article 9, paragraph 2(e) of the Sixth Directive to the customers country. Under the proposed system (after 1996) tax in the suppliers' country will be deductible in the customers country. However, based on Article 2, section f, during the transitional period the present situation with regard to the supply of various intangible services will be maintained.

Option for banking and financial activities

Article 2, section g, seems to be the result of the strong lobbying of interest groups; at least for the duration of the transitional period the right of option may be granted for taxation of banking and financial services, exempted by virtue of Article 13 B d. It remains to be seen how many Member States will actually grant a right of option.

In any case exempted

Article 2, section h, prescribes an exemption for acquisitions of goods, the supply or import of which would in any case be exempted within the country (e.g. the diplomatic exemptions). According to the explanatory notes the exemptions of Article 15, paragraphs 4 to 9 of the Sixth Directive (the exemptions with regard to fuelling and provisioning of vessels and aircrafts) will be looked at in greater detail at a later date.

Re-exportation

Article 2, section i, provides for an exemption of acquisitions, importations and supplies, and of related services, intended for the purpose of being exported to another Member State or a third country in the same state or after processing. In this provision, based on Article 16, paragraph 2 of the Sixth Directive, the exemption of acquisitions is added for the duration of the transitional period. It is

remarkable that the term "exportation" is also used for transactions to other Member States, although the explanatory notes emphasize that the term "exportation" no longer applies to trade within the Community.

Deductions

Article 2, section j, provides that the rules in force in relation to deductions also apply to VAT which is due or paid in respect of acquisitions. It is emphasized that during the transitional period there is no right to deduction within a Member State for VAT payable or paid in another Member State. Thus the deduction based on a Community-wide dimension, will not become operative before 1997.

Obligations under the internal system

Finally Article 2, section k, points 1 through 10, deal with the obligations of persons liable for payment. It replaces Article 22 of the Sixth Directive. The most important change is the obligation to state on the invoice the VAT registration number of the taxable person making the supply of goods and the VAT registration number of the person acquiring them.

III.5.2 Directives ceasing to have effect

A new Article 3 in the proposal prescribes that the Directives 83/183/EEC and 74/651/EEC shall cease to have effect on 31 December 1992. As far as the intra-Community relations are concerned the Directives 69/169/EEC, 83/181/EEC and 85/362/EEC shall cease to have effect on 31 December 1992.

III.6 The system after 1996

The transitional tax system proposed by the Commission will expire on 31 December 1996. It will be replaced by a new permanent tax

system, where purchases are taxed in the country of purchase, with a right of deduction of VAT within a Member State for VAT payable or paid in another Member State. The amounts of deducted foreign VAT will be cleared between the Member States, presumably in accordance with the outlines sketched in document COM(89) 260. In that proposal a system of clearing, or, rather, of refunds is envisaged for residual transactions between taxable persons, based on a macro-economic approach. A significant proportion of the transactions is dealt with without the use of the clearing mechanism such as mail order sales, the sales of cars, and sales between approved members of a group.

III.7 Conclusions

Since an analysis of the details of the proposal falls beyond the scope of this article, we refer to our analysis in the International VAT Monitor of June and July. Two aspects of the proposal are commented upon here: the treatment of the single taxable person and the approach in general by the Commission.

A remarkable paragraph in the Lemierre-report (see section I.4 supra) deals with intra-Community sales between undertakings linked within one group.

"All delegations" felt that it would be very difficult to determine adequate legal criteria for eligibility under such an arrangement and that suspension of VAT would lead to distortions. Apparently five delegations (UK, France, Netherlands, Germany and Denmark) were not aware that such arrangements are applied in their country.

According to article 4, paragraph 4, of the Sixth Directive Member States may treat as a single taxable person, persons who, while legally independent, are closely bound to one another by financial, economic and organizational links. At a national level this concept does not cause "distortions" and it is suggested here that the national experiences offer a sufficient bases to determine legal criteria for a Community

concept of a single taxable person. (Or is it feared that such a concept even further necessitates harmonization?)

The concept of a Community-wide single taxable person is not only necessary for a (residual) clearing system based on a macro-economic approach after 1996. In our view, during the transition period provisions are also necessary with regard to cross-border transactions between undertakings linked within one group. Under the proposed regime all transactions which do not take place for a consideration, will not be exempted nor followed by a taxable acquisition. In the country of departure the goods fall under the internal rules with regard to deduction; supervising these transactions from a tax administration point of view in the country of destination becomes rather illusory since no taxable acquisition will be reported. This brings us to the approach in general of the Commission.

It should first be noted that in the proposal reference is made to the origin principle; in our view this is incorrect. Based on that principle products are taxed and the tax benefits the Revenue of the country, where the goods are (finally) produced regardless of where they are eventually consumed. On the other hand the destination principle taxes goods where they are consumed, regardless of where they are originally produced. The VAT, especially when it extends to the retail stage, does not fit neatly into the principle of origin. If one wants to apply the origin principle, so that no border tax adjustments would be necessary, difficulties arise with regard to imported products. These problems are caused by the inevitable deduction of the input tax. (The natural result would be an allocation of the tax in proportion to the value added in each country concerned based on the so called restricted origin principle.)

The proposal aims at charging the tax, after 31 December 1996, in the country where products are purchased - "the country of origin" - but

with an adjustment in the country of destination, thus applying the destination principle to its fullest extent.

The introduction of a new taxable event "acquisition" does not improve the transparency of the VAT treatment of intra-Community transactions. It requires strenuous mental gymnastics to understand the complicated mail order scheme or the fictitious acquisitions. From this perspective, obviously, the Commission's proposal for the final tax arrangements is most attractive, since all purchases are dealt with in an identical way: purchases for internal consumption (or production) and purchases by taxable persons or individuals residing in another Member State are taxed identically.

If, nevertheless, this system should be rejected - for a limited period of time - it should be obvious, in our view, that solutions should be sought which at present are offered for *internal* transactions.

According to article 5, paragraph 7 of the Sixth Directive Member States may treat as supplies made for consideration the application by a taxable person for the purpose of his business of goods...purchased or imported in the course of such business, where the VAT on such goods had they been acquired from another taxable person, would not wholly be deductible.

This possibility to create an internal levy could be extended to all cases in which a taxable person, with or without a right to full deduction, applies goods introduced from another Member State (where these goods have been obtained zero-rated); resulting in an obligation to register for VAT purposes.

Such an internal levy is most attractive because a new chargeable event is un

necessary, additionally, various risks can be avoided such as lack of information and control on transactions performed without consideration.

In the final analysis we consider the proposals with regard to the transition period a kowtow to the ECOFIN Council; they do not deserve serious consideration in public policy discussions. The best solution seems to be to introduce the final tax arrangements as proposed for 1997 starting on 1 January 1993; one prerequisite for such a solution already exists, namely poor proposals for a transition period. What is now required is the political will.

BIJLAGE II

COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN

COM(90)182 def. -SYN 274

Brussel, 19 juni 1990

VOORSTEL
TOT WIJZIGING VAN HET
VOORSTEL VOOR EEN

RICHTLIJN VAN DE RAAD

TOT AANVULLING VAN HET GEMEENSCHAPPELIJK STELSEL
VAN BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE
EN TOT WIJZIGING VAN RICHTLIJN 77/388/EEG

FISCALE OVERGANGSREGELING
VOOR DE TOTSTANDBRENGING VAN DE INTERNE MARKT

(door de Commissie ingediend)

TOELICHTING

1. HET ONDERHAVIGE VOORSTEL IS AFGESTEMD OP HET VOORUITZICHT VAN DE VOLLEDIGE EN DEFINITIEVE AFSCHAFFING VAN DE BELASTINGSGRENZEN EN STREKT TOT HET MAKEN VAN VORDERINGEN MET BETREKKING TOT DE FISCALE ASPECTEN VAN DE INTERNE MARKT

De voltooiing van de interne markt moet gepaard gaan met de afschaffing van de belastinggrenzen, d.w.z. "de afschaffing van het belasten bij invoer en het ontlasten bij uitvoer in het handelsverkeer tussen de Lid-Staten"⁽¹⁾. Met het doel de door de Lid-Staten in dit verband aangegane verplichtingen te concretiseren⁽²⁾ heeft de Commissie in 1987 een voorstel⁽³⁾ ingediend tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van BTW, zoals dit is omschreven in de Zesde Richtlijn. Dit voorstel maakt deel uit van een algemene strategie tot onderlinge aanpassing van de tarieven en tot harmonisatie van de structuren van de indirecte belastingen.

Het voorstel voor een richtlijn van 1987 is gebaseerd op het beginsel van "belastingheffing bij de oorsprong", daar de afschaffing van de belastinggrenzen ten gevolge heeft dat de belastbare leveringen van de naar een andere Lid-Staat vervoerde goederen, worden belast in het land van vertrek. Aldus worden intracommunautaire aan- en verkopen van goederen op dezelfde wijze behandeld als die welke plaatsvinden binnen de Lid-Staten.

(1) Richtlijn 77/388/EEG, PB L 145 van 13.6.1977, vierde overweging

(2) Artikel 99 van het Verdrag van Rome zoals gewijzigd bij de Europese Akte

(3) Voorstel COM(87)322, PB C 252 van 22.9.1987

Hier moet worden opgemerkt dat de Raad in zijn conclusies van 13 november 1989 dit uniforme stelsel van belastingheffing in het land van oorsprong heeft aangehouden als "doelstelling op middellange termijn⁽⁴⁾".

Het einddoel is dus duidelijk omschreven en wordt niet aangevochten. Derhalve wordt het voorstel COM(87)322 tot wijziging van de Zesde Richtlijn gewijzigd door invoeging van een aantal overgangsbepalingen die zijn bedoeld om de Lid-Staten te helpen het gestelde doel onder optimale omstandigheden te bereiken. In het onderhavige voorstel wordt met al deze overwegingen rekening gehouden.

2. DE DOOR DE COMMISSIE IN DIT DOCUMENT VOORGESTELDE FISCALE OVERGANGSREGELING BEANTWOORDT AAN DE DOOR DE RAAD VASTGESTELDE RICHTSNOEREN EN BESPOEDIGT HET PROCES DAT MOET LEIDEN TOT AFSCHAFPING VAN DE BELASTINGSGRENZEN

In eerste instantie en ten einde een spoedige goedkeuring van de voorstellen die leiden tot de volledige afschaffing van de belastinggrenzen te vergemakkelijken, heeft de Commissie op 14 juni 1989 in een tot de Raad en het Parlement gerichte mededeling⁽⁵⁾ in overweging gegeven zo spoedig mogelijk voor de periode tot eind 1992 een overgangsregeling in te voeren waarbij de nodige aanpassingen zouden worden tot stand gebracht om de Lid-Staten in staat te stellen hun verplichtingen na te komen. Daarnaast, onder bevestiging van het beginsel van een algemeen toe te passen belastingheffing bij de oorsprong, heeft de Commissie een nieuwe en pragmatische benadering ontwikkeld die tot doel heeft een reeks belastbare handelingen gedifferentieerd te behandelen zolang de BTW-tarieven niet voldoende tot elkaar zijn genaderd, ten einde de gevaren van concurrentievervalsing,

⁽⁴⁾ Conclusie van de ECOFIN-Raad van 13.11.1989

⁽⁵⁾ Document COM(89)260

die zich in gevoelig geachte sectoren in het stadium van de aankopen door eindverbruikers zouden kunnen voordoen, te voorkomen. Aldus zouden uitsluitend de volgende handelingen tegen de tarieven en op de voorwaarden van de Lid-Staat van aankomst moeten worden blijven belast :

- verkopen aan institutionele niet-belastingplichtigen en aan volledig vrijgestelde belastingplichtigen;
- postorderverkoop aan particulieren;
- verkopen van nieuwe personenvoertuigen.

Deze uitzonderingsregelingen zouden na verloop van tijd noodzakelijkerwijs overbodig worden als gevolg van de parallel plaatsvindende convergentie van de tarieven.

Ondanks het streven van de Commissie meer flexibiliteit in haar voorstellen in te brengen, concludeerde de Raad dat een algemene overeenstemming over belastingheffing in het land van oorsprong niet zou kunnen worden bereikt vóór 1 januari 1993. De Raad was namelijk van oordeel dat voor een dusdanige overeenstemming aan bepaalde voorwaarden moet zijn voldaan, wat op de gestelde datum niet het geval kan zijn⁽⁶⁾. De Raad heeft dienovereenkomstig de volgende conclusies getrokken : "Tijdens een beperkte periode moet de goede werking van het BTW-stelsel bij transacties tussen belastingplichtigen uit verschillende Lid-Staten worden gewaarborgd door degene voor wie de transactie is bestemd in het land van bestemming overeenkomstig de tarieven en de voorwaarden van dat land te belasten. Vrijgestelde of niet-belastingplichtige instanties die voor een bepaald bedrag aankopen in andere Lid-Staten doen zullen op dezelfde wijze worden behandeld Door een gedifferentieerde behandeling van bepaalde categorieën transacties kan concurrentievervalsing

⁽⁶⁾ ECOFIN-Raad van 9.10.1989

worden voorkomen zonder het vrije verkeer te belemmeren⁽⁷⁾". De Commissie verheugt zich over het feit dat de Europese Raad van Straatsburg de Raad heeft verzocht "zo spoedig mogelijk de besluiten te nemen die het proces van afschaffing van de belastinggrenzen onomkeerbaar maken".

In het onderhavige voorstel, met betrekking waartoe de Commissie de Raad verzoekt zeer spoedig een besluit te nemen, formuleert de Commissie een evenwichtige overgangsoptlossing, dat is gebaseerd op een stelsel van belastingheffing in het land van bestemming, dat beantwoordt aan de richtsnoeren van de Raad en waarin tevens de door de Raad ten aanzien van de verplichtingen van de belastingplichtigen verlangde band tussen statistiek en belastingen wordt gelegd⁽⁸⁾.

Aangezien dit stelsel een ontwikkeling teweeg moet brengen, bevat het dynamische elementen waardoor wordt verzekerd dat het proces van afschaffing van de belastinggrenzen onomkeerbaar zal zijn.

3. IN HET ONDERHAVIGE VOORSTEL WORDT EEN OVERGANGSREGELING OM-SCHREVEN DIE BELASTINGHEFFING IN HET LAND VAN AANKOMST VAN DE GOEDEREN BEHELST EN WAARIN DE DATUM WORDT VASTGELEGD WAAROP VOLLEDIG WORDT OVERGEGAAN OP DE DEFINITIEVE REGELING VAN BELASTINGHEFFING IN HET LAND VAN VERTREK VAN DE GOEDEREN.

De door de Commissie voor een overgangsperiode voorgestelde belastingregeling zal op 1 januari 1993 in werking treden. Zij zal uiterlijk op 31 december 1996 verstrijken, na een algemeen onderzoek om, op voorstel van de Commissie, te bepalen op welke

⁽⁷⁾ Conclusies van de ECOFIN-Raad van 13.11.1989

⁽⁸⁾ De invoering van het statistische stelsel in verband met de overgangsregeling vormt onderwerp van overgangsmaatregelen die zijn opgenomen in het voorstel (COM(90)177) voor een Verordening (EEG) van de Raad betreffende statistieken van de goederenhandel tussen de Lid-Staten.

wijze de definitieve eenmaking van het gemeenschappelijke stelsel van BTW zal plaatsvinden. De definitieve belastingregeling zal derhalve uiterlijk op 1 januari 1997 algemeen van toepassing zijn. De Raad wordt dan ook verzocht gelijktijdig en de invoering van een overgangsregeling en de overgang naar de definitieve regeling goed te keuren.

De Commissie is van oordeel dat deze maatregelen onontbeerlijk zijn :

- enerzijds om de onomkeerbaarheid van het proces tot afschaffing van de belastinggrenzen te waarborgen en dit overeenkomstig de door de Europese Raad van Straatburg van 8 en 9 december 1989 tot uitdrukking gebrachte wil : de in de interne markt gewenste mate van integratie zal slechts kunnen worden bereikt door toepassing van de definitieve regeling;
- anderzijds om het bedrijfsleven en de overheidsdiensten de tijd te geven zich aan te passen aan de nieuwe situatie op fiscaal gebied.

Daartoe zullen de Raad en de Commissie vóór 31 december 1995 moeten bepalen op welke wijze de overgang naar de definitieve regeling in de praktijk zal dienen plaats te vinden.

4. DE DOOR DE COMMISSIE VOORGESTELDE OVERGANGSMAATREGELEN HOUDEN EEN STELSEL VAN BELASTINGHEFFING IN HET LAND VAN BESTEMMING IN, ZONDER CONTROLE AAN DE GRENZEN EN ZONDER VERZWARING VAN DE LASTEN VOOR HET BEDRIJFSLEVEN

- a) De aandacht wordt gevestigd op het feit dat een aantal bepalingen die essentieel zijn voor de totstandbrenging en de werking van de interne markt reeds vanaf het begin van de overgangsperiode zal gelden.

Dit zijn :

- De afschaffing van alle controles en formaliteiten voor belastingdoeleinden bij de fysieke overschrijding van de intracommunautaire grenzen of voorafgaande aan het verkeer van goederen. De door de Commissie voorgestelde overgangsmaatregelen leiden derhalve niet alleen tot een verlichting van de lasten en kosten voor de ondernemingen die deelnemen aan het intracommunautaire handelsverkeer doch voorzien eveneens in de nodige controlemiddelen. Voortaan zullen intracommunautaire transacties op dezelfde wijze worden gecontroleerd als binnenlandse transacties. De controle van de uit hoofde van het intracommunautaire handelsverkeer verschuldigde BTW wordt namelijk gebaseerd op de gebruikelijke handelsdocumenten en met name facturen, waarin, in de lijn met de huidige verplichtingen, ofwel de toegepaste BTW, ofwel de vrijstelling van de handeling moet worden vermeld, evenals de gegevens waaruit de hoedanigheid van belastingplichtige van de betrokken partijen blijkt.
- De gelijke behandeling van intracommunautaire en binnenlandse transacties ten aanzien van de verplichtingen van de belastingplichtigen.

De in het intracommunautaire verkeer verschuldigde BTW zal worden afgerekend en betaald via de periodieke aangifte, die de betrokkenen thans voor het binnenlandse verkeer gebruiken. Aldus wordt het bedrijfsleven geen enkele nieuwe of bijkomende verplichting opgelegd, met dien verstande dat het bedrag van de intracommunautaire handelingen, on-

derverdeeld naar transacties met bestemming en transacties met oorsprong in andere Lid-Staten, moet worden opgegeven.

- De afschaffing van de beperkingen die thans gelden voor aankopen door reizigers waarvoor in de Lid-Staat van aankoop belasting is betaald. De belastingdruk op deze aankopen zal rechtstreeks door de verkoper worden bepaald tegen de tarieven en de voorwaarden van het land van oorsprong van de goederen. Aldus zullen de reizigers volledig vrij zijn in hun aankopen van goederen, waarop de belastingen voor eens en altijd zijn betaald.
- De verlichting van de lasten voor het midden- en kleinbedrijf (MKB) en de versoepeling van de BTW-behandeling van transacties waar kleine en middelgrote bedrijven bij zijn betrokken.

Te dien einde wordt de vrijstellingsregeling, die voor transacties van het MKB in het binnenland geldt, uitgebreid tot de intracommunautaire leveringen door deze kleine en middelgrote ondernemingen.

- b) Gezien de richtsnoeren van de Raad, die inhouden dat vrij in het algemeen het beginsel van belastingheffing tegen de tarieven en op de voorwaarden van het land van bestemming moet worden gehandhaafd, heeft de Commissie met betrekking tot de belastingheffing over de intracommunautaire handelingen die tot een vervoer of verzending leiden, na onderzoek van verschillende technische oplossingen, gekozen voor een regeling waarbij enerzijds de in het land van vertrek verrichte handeling in aanmerking wordt genomen en anderzijds de verwerking wordt gedefinieerd als nieuwe in het land van aankomst belastbare handeling. Deze keuze maakt het mogelijk zowel elke verwijzing naar het begrip invoer in de intracommunautaire handel te schrappen als te verzekeren dat de belastingheffing in het land van bestemming plaatsvindt zonder

formaliteiten of controles bij de grensoverschrijding. De aangehouden belastingmechanismen zijn :

- * Vrijstelling van de levering : De transacties tussen (volledige of gedeeltelijke) belastingplichtigen moeten in het land van vertrek worden vrijgesteld, zoals nu levering bij de uitvoer worden vrijgesteld. (Om eerdergenoemde redenen vallen evenwel leveringen door het MKB niet onder het toepassingsgebied van deze vrijstelling.)
Daar formaliteiten en controles aan de grenzen ontbreken moet voor deze vrijstelling aan de volgende twee voorwaarden worden voldaan :

- de verwerver is een belastingplichtige of is daarmee gelijkgesteld; hij dient zijn BTW-status aan te tonen, zoodoorg door middel van een verklaring die wordt afgegeven door de overheid van de Lid-Staat waarin hij is geregistreerd;
- de goederen worden verzonden of vervoerd naar een andere Lid-Staat, waarbij het bewijs van de verzending of het vervoer van de goederen uit het land van vertrek moet worden geleverd door de verkoper, zoodoorg door middel van documenten die hem ter hand worden gesteld door het bedrijf voor wiens rekening het vervoer wordt verricht.

- * Belastingheffing over de verwerving

Daartegenover geeft de ermee samenhangende verwerving aanleiding tot belastingheffing in het land van aankomst van de goederen en wordt de belasting verschuldigd door de verwerver zelf. Deze verwervingshandeling wordt gedefinieerd als het verkrijgen van de macht om als een eigenaar

over een lichamelijke zaak te beschikken. Zij berust dus op een juridische en economische handeling in het land van aankomst van de goederen, die symmetrisch is met de levering in het land van vertrek van de goederen. Op deze wijze is de in het land van aankomst van de goederen belastbare handeling als zodanig losgekoppeld van de fysieke en materiële handeling bestaande uit het brengen van de goederen binnen het belastinggebied, welke handeling bepalend is voor het begrip invoer. Uiteraard gaat het hier alleen om de verwerving van goederen die verzonden of vervoerd worden van de ene Lid-Staat naar de andere, aangezien de overgangsregeling geen wijziging mag brengen in het toepassingsgebied van de BTW betreffende handelingen die in het kader van het binnenlandse verkeer worden verricht. Derhalve berust de controle van de belastingheffing over verwervingen van intracommunautaire oorsprong op de gewoonlijk door de ondernemers afgegeven of ontvangen documenten : bestelformulieren, verzendbonnen, leveringsbonnen, koop- en verkoopcontracten, facturen, kwitanties. Ten einde bovendien de administratieve samenwerking en de wederzijdse bijstand te vergemakkelijken, moeten de facturen de BTW-nummers van de verkoper en zijn verwerver uitdrukkelijk vermelden.

• Bijzondere regelingen

Ten einde gedurende de overgangsperiode de voornaamste risico's van concurrentievervalsing ten gevolge van de verschillen in tarieven tussen de Lid-Staten te beperken, zal het beginsel van belastingheffing in het land van bestem-

ming voor bepaalde handelingen worden toegepast onder de volgende voorwaarden :

- Het belastingmechanisme voor intracommunautaire transacties tussen belastingplichtigen wordt uitgebreid tot de aankopen van institutionele niet-belastingplichtigen en vrijgestelde belastingplichtigen ingeval deze aankopen in een bepaald jaar een, in eerste instantie, op 35.000 ecu bepaald drempelbedrag overschrijden. Daar deze kopers handelen als eindverbruikers voor wat betreft de BTW kunnen hun aankoopbesluiten immers worden beïnvloed door de verschillen in tarieven. Het is derhalve noodzakelijk gebleken op hen de bovenbeschreven bijzondere regeling toe te passen.

Door middel van een verdubbeling van het drempelbedrag op 1 januari 1995 zal het toepassingsgebied van de belastingheffing in het land van oorsprong in de loop van de gehele overgangperiode kunnen worden uitgebreid. Daar de Commissie deze bijzondere regeling betrekkelijk soepel heeft willen houden zullen de hier bedoelde kopers, waarvan de aankopen onder het bepaalde drempelbedrag blijven, de mogelijkheid krijgen in het land van aankomst van de goederen te kiezen voor belastingheffing over hun aankopen, als waren het verwervingshandelingen. Deze keuze geldt voor twee achtereenvolgende jaren en is niet herroepbaar.

- Gezien de hoge waarde per eenheid van automobielen, waardoor dienaangaande een bijzondere gevoeligheid voor tariefverschillen bestaat, wordt voorgesteld nieuwe personenvoertuigen die nog niet eerder zijn geregistreerd uit hoofde van hun verwerving te belasten in de Lid-Staat van verbruik, te weten daar waar het personenvoertuig voor het eerst in een definitieve serie wordt ingeschreven.
- De postorderverkopen vormen een sector van bedrijvigheid waar de vraag, als gevolg van de structuur van dit type

handel, bijzonder mobiel is. In een open markt kunnen grote verschillen in tarieven tussen de Lid-Staten dit verschijnsel versterken; deze tariefverschillen kunnen dus leiden tot verplaatsingen van bedrijvigheid. Beoogd wordt in de overgangperiode dit gevaar te beteugelen, zonder evenwel het vrije verkeer van goederen te belemmeren.

De Commissie stelt dus voor de postorderverkopen, waarvan zij een definitie heeft gegeven die beantwoordt aan de door haar omschreven doelstellingen, te belasten in het land van aankomst van de goederen, voor zover de verkoper een jaaromzet aan intracommunautaire postorderverkopen heeft die groter is dan 1 miljoen ecu. Het belastingmechanisme dat dan wordt toegepast houdt de verplaatsing van de plaats van belastingheffing over de betrokken verkopen in, ten einde de fiscale vertegenwoordiger van de niet-gevestigde verkoper in het land van aankomst van de goederen te maken tot de persoon die tot voldoening van de BTW is gehouden.

* Behandeling van transacties waarbij kleine en middelgrote ondernemingen zijn betrokken

De door kleine en middelgrote ondernemingen, die in aanmerking komen voor toepassing van de bij artikel 24 van de Zesde Richtlijn en de bij het voorstel voor een Tweeëntwintigste BTW-Richtlijn bepaalde vrijstellingregeling, verrichte levering bij de uitvoer zullen op dezelfde voet als de levering die zij in het binnenland verrichten, vallen onder de belastingvrijstelling die in het binnenlands verkeer van toepassing is op de handelingen van het MKB. De leveringen bij de uitvoer door kleine en middelgrote ondernemingen zullen derhalve in het land van vertrek van de goederen niet leiden tot een vrijstelling uit hoofde

van artikel 15 van de Zesde BTW-Richtlijn. Op symmetrische wijze zullen zij dus ook niet een verwervingshandeling in het land van aankomst van de goederen doen ontstaan. Niettemin zij opgemerkt dat kleine en middelgrote ondernemingen altijd kunnen kiezen voor toepassing van de normale BTW-regeling.

Met betrekking tot de door deze kleine en middelgrote ondernemingen verrichte aankopen zal belasting worden geheven in het land van vertrek van de goederen voor zover deze aankopen geringer zijn dan het drempelbedrag dat is vastgesteld in het kader van de bijzondere regeling voor aankopen van vrijgestelde belastingplichtigen, te weten 35.000 en later 70.000 ecu, waarbij het MKB in dit opzicht wordt gelijkgesteld met belastingplichtigen waarvan de handelingen in het kader van het binnenlands verkeer volledig zijn vrijgesteld.

TOELICHTING OP DE RECHTSREGELS

Commentaar op de bepalingen die in de overgangsperiode uitsluitend van toepassing zijn op de intracommunautaire transacties volgens artikel 2 van het gewijzigde voorstel COM(87)322 houdende nieuwe redactie van artikel 28 van de Zesde Richtlijn.

Ad punt a)

De betrokken bepalingen houden een omschrijving in van de bijzondere belastingregeling voor postorderverkopen gedurende de overgangsperiode.

Toepassingsgebied van de bijzondere regeling voor postorderverkopen

De regeling betreft voornamelijk postorderverkopen aan particulieren. Postorderverkopen aan institutionele niet-belastingplichtigen of aan volledig vrijgestelde belastingplichtigen vallen evenwel ook onder deze bijzondere regeling indien zij niet in aanmerking komen voor de algemene regeling van punt b), tweede streepje, en punt c). Op postorderverkopen aan belastingplichtigen daarentegen zal systematisch de algemene regeling van punt b) worden toegepast.

Ook personenvoertuigen zijn uitgesloten van het toepassingsgebied van de bijzondere regeling voor postorderverkopen, daar deze vallen onder de specifieke bepalingen dienaangaande van punt b), eerste streepje, en punt c).

Definitie van postorderverkopen

Het begrip postorderverkopen wordt omschreven uitgaande van kenmerken betreffende de wijze van aanbidding. De aanbidding dient plaats te vinden door middel van catalogi die, ongeacht de vorm of de draager, al dan niet gedrukt, in serie worden vervaardigd en die de consument raadpleegt in afwezigheid van de handelaar of zijn vertegenwoordiger. Bovendien kan aan de hand van drie criteria worden bepaald of de aanbidding inderdaad beantwoordt aan de als specifiek voor postorderverkoopcontracten erkende kenmerken. Aldus worden van de bijzondere regeling voor postorderverkopen met name de verkopen zonder voorafgaande aanbidding op grond van een bestelling op afstand en de verkopen naar aanleiding van een eenvoudige reclame met aanbidding (met name in de pers), uitgesloten.

Voorwaarde voor toepassing van de bijzondere regeling voor postorderverkopen verband houdende met het volume van de grensoverschrijdende transacties

De bedrijven met een omzet aan grensoverschrijdende postorderverkopen van meer dan 1 miljoen ecu, ongeacht de bestemmingen in de Gemeenschap, moeten de bijzondere regeling toepassen. Een keuze, die gedaan moet worden voor twee achtereenvolgende jaren en die in het belang van de ondernemingen recht geeft op toepassing van de bijzondere regeling, is niettemin mogelijk voor bedrijven die niet voldoen aan de voorwaarde betreffende het volume van hun grensoverschrijdende transacties. Het drempelbedrag wordt als volgt gedefinieerd : zodra in het kalenderjaar een postorderbedrijf vanuit het land van vertrek van de goederen voor postorderverkopen die vallen onder het toepassingsgebied van deze regeling, een omzet van meer dan 1 miljoen ecu in de elf andere Lid-Staten verwezenlijkt, is op het bedrijf de bijzondere regeling van toepassing; de Lid-Staten moeten bepalen hoe dit criterium in de praktijk zal worden toegepast.

Belastingmechanisme voor postorderverkopen

De levering die plaatsvindt onder toepassing van de bijzondere regeling voor postorderverkopen, wordt geacht gesitueerd te zijn in het land van aankomst van de verzonden of vervoerde goederen. De belasting wordt daar vereffend overeenkomstig artikel 21, lid 1, sub a), van de Zesde Richtlijn; indien nodig middels een fiscaal vertegenwoordiger.

De bedrijven zullen, uit hoofde van in een andere Lid-Staat verrichte handelingen overeenkomstig artikel 17, lid 3, sub a), van de Zesde Richtlijn, hun recht op aftrek blijven uitoefenen in de Lid-Staat waar zij zijn gevestigd. Dit evenwel op voorwaarde dat zij voor deze transacties recht zouden hebben gehad op aftrek indien deze in het binnenland waren verricht.

Ad punt b)

Hier worden de handelingen die vallen onder de algemene overgangsregeling gedefinieerd. De onder dit punt voorgestelde bepalingen houden een omschrijving in van de voorwaarden voor vrijstelling in het land van vertrek voor leveringen van goederen alsmede voor de dienstverrichtingen die daar rechtstreeks verband mee houden.

Motivering van het vrijstellingsmechanisme

Op grond van de artikelen 5 en 8, lid 1, sub a), van de Zesde Richtlijn verricht de verkoper een levering die gesitueerd en dus belastbaar is in het land van vertrek van de goederen. Ten einde verwerving van verzonden of vervoerde goederen te belasten in het

land van aankomst van de goederen is het onontbeerlijk daartegenover de levering die door de verkoper in het land vertrek van de goederen wordt verricht vrij te stellen. Anders zou dubbele belastingheffing optreden. De onder b) genoemde leveringen worden om deze reden gelijkgesteld met de in artikel 15 van de Zesde Richtlijn bedoelde leveringen, waarvoor een vrijstelling bij uitvoer geldt. Hierbij dient te worden benadrukt dat de aldus bepaalde vrijstelling geen belemmering vormt voor de uitoefening van het recht op aftrek van de verkoper of van de dienstverrichter op grond van artikel 17, lid 3, sub b), van de Zesde Richtlijn, daar het recht op aftrek blijft gehandhaafd voor de uit hoofde van artikel 15 vrijgestelde handelingen.

Definitie van de in het land van vertrek van de goederen vrijgestelde handelingen

1) Hoedanigheid van degene die de vrijgestelde handeling verricht :

De vrijstelling is slechts van toepassing indien de levering, of de dienst die daarmee verband houdt, wordt verricht door een volledig of gedeeltelijk belastingplichtige.

De kleine en middelgrote ondernemingen waarvan alle handelingen in het binnenlands verkeer zijn vrijgesteld uit hoofde van artikel 24 van de Zesde BTW-Richtlijn (alsmede uit hoofde van het voorstel voor een 22^{ste} BTW-Richtlijn) vallen niet onder het stelsel van de belastingheffing in het land van bestemming. Hun intracommunautaire leveringen zullen derhalve eveneens zijn vrijgesteld uit hoofde van artikel 24 van de Zesde BTW-Richtlijn en leiden dus niet tot een verwervingshandeling in het land van aankomst. De door forfaitair belaste landbouwers verrichte leveringen worden volgens dezelfde beginselen behandeld.

2) Aard van de handelingen en hoedanigheid van de verwerker :

- a) De leveringen van personenvoertuigen die in het land van vertrek worden vrijgesteld zijn die welke worden verricht door een belastingplichtige die als bedrijf het kopen en verkopen van voertuigen, andere dan de gebruikte voertuigen die vallen onder artikel 32 van de Zesde BTW-Richtlijn⁽⁹⁾, uitoefent. Gebruikte voertuigen die door belastingplichtigen die wederverkopers van gebruikte goederen zijn worden verkocht, vallen immers van het begin af aan al niet onder de overgangsregeling, omdat deze van toepassing is onverminderd het bepaalde in artikel 32, dat de communautaire belastingregeling inhoudt die van toepassing is op het gebied van gebruikte goederen :
- * De leveringen van personenvoertuigen die vallen onder de overgangsregeling betreffen dus de voertuigen die deel uitmaken van de bedrijfsvoorraad van de verkoper.
 - * Het begrip personenvoertuig dat hier wordt gebruikt komt overeen met dat van artikel 2 van Richtlijn 83/182/EEG en omvat dus motorrijwielen; bedrijfsvoertuigen⁽¹⁰⁾ zijn derhalve uitgesloten van de bijzondere regeling van belastingheffing ter bestemming.

⁽⁹⁾ Het gaat hier om het nieuwe voorstel voor een richtlijn betreffende de bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiques en voorwerpen voor verzamelingen (COM(88)846 def.)

⁽¹⁰⁾ In de zin van Richtlijn 83/182/EEG wordt verstaan onder "bedrijfsvoertuig" : elk voertuig dat op grond van zijn constructie en zijn uitrusting geschikt en bestemd is voor vervoer, al dan niet tegen betaling :

- van meer dan negen personen, met inbegrip van de bestuurder,
- van goederen,

alsmede elk voertuig bestemd voor bijzonder gebruik ander dan vervoer in eigenlijke zin.

- * Daarentegen zijn de leveringen van personenvoertuigen door een andere belastingplichtige gebruiker dan de bovengenoemde belastingplichtigen eveneens vrijgesteld uit hoofde van de algemene regeling indien zij voldoen aan de voorwaarden die zijn vastgesteld in het kader van deze regeling : de voertuigen waar het hier om gaat zijn in feite investeringsgoederen waarvan de levering in het land van vertrek wordt vrijgesteld en de verwerving door een belastingplichtige (of een daarmee gelijkgestelde) in het land van aankomst wordt belast (aldus wordt voorkomen dat de verwerver belastingplichtige in zijn land een recht op aftrek moet doen gelden uit hoofde van een BTW in het land van vertrek).
- b) In het algemeen kan de in de Lid-Staat van vertrek geldende vrijstelling ook van toepassing zijn op andere dan vorenge-noemde leveringen die bestemd zijn voor een verwerver zijnde:
- * hetzij een volledige of gedeeltelijke belastingplichtige, ongeacht het bedrag van zijn verwervingen;
 - * hetzij een institutionele niet-belastingplichtige of een volledig vrijgestelde belastingplichtige waarvan de aankopen in het kalenderjaar uit hoofde waarvan de betrokken levering plaatsvindt in totaal een hoger bedrag hebben betroffen dan 35.000 ecu (en vervolgens, met ingang van 1 januari 1995, 70.000 ecu). De verwervers die niet aan deze voorwaarden voldoen hebben evenwel de mogelijkheid te kiezen voor belastingheffing over hun verwervingen in het land van aankomst van de goederen. Aldus kan de verkoper in het land van vertrek van de goederen eveneens vrijstelling krijgen voor zijn leveringen, indien zijn verwerver gebruik heeft gemaakt van de hem geboden keuzemogelijkheid.
- c) Overeenkomstig de algemene beginselen van het gemeenschappelijk BTW-stelsel worden de dienstverrichtingen die rechtstreeks verband houden met de uit hoofde van de overgangsre-

geling vrijgestelde leveringen eveneens vrijgesteld in het land waar zij territoriaal zijn gesitueerd op grond van dit voorstel. Het betreft hier voornamelijk de goederenvervoerdiensten en de samenhangende diensten, alsmede de dienstverrichtingen van tussenpersonen die in naam en voor rekening van derden handelen.

Door deze bepaling wordt op de dienstverrichtingen dezelfde belastingregeling toegepast als op de leveringen waarmee zij verband houden. Aldus wordt de eenheid en neutraliteit van de belastingregeling voor intracommunautaire transacties behouden.

Pro memorie zij opgemerkt dat in het voorstel COM(87)322 een nieuwe territorialiteit voor de vervoerdiensten wordt gedefinieerd. Volgens dit voorstel zullen alle intracommunautaire vervoerdiensten uitsluitend in het land van vertrek van het vervoer worden belast. Door de overgangsregeling wordt de strekking van deze nieuwe regel afgezwakt in die zin dat de vrijstelling van goederenvervoerdiensten die rechtstreeks verband houden met een levering bij uitvoer, zoals gedefinieerd in punt 5, sub b), weer wordt ingevoerd.

Voorts zal ten aanzien van het personenvervoer de wijze van belasting van deze dienstverrichtingen voor de trajecten die binnen de Gemeenschap worden afgelegd op voorstel van de Commissie en dit vóór 31 december 1991, worden geregeld in bijzondere bepalingen.

Concluderend kan worden opgemerkt dat in alle situaties die onder punt b) vallen, de vrijstelling wordt toegepast ongeacht de plaats van vestiging van de verwerver indien het vervoer van de goederen, naar een ander land dan het land van vertrek, wordt verricht door de verkoper of voor zijn rekening. Zodra daarentegen het vervoer door de verwerver of

voor zijn rekening wordt verricht is de vrijstelling slechts van toepassing op de uitdrukkelijke voorwaarde dat de verwerker niet is gevestigd in het land van vertrek van de goederen. Behoudens het bepaalde sub i) is de vrijstelling krachtens punt b) gewoonlijk beperkt tot leveringen die door de laatste verkoper in het land van vertrek van de goederen worden verricht.

Ad punt c)

De eigenlijke regeling van de belastingheffing in het land van bestemming wordt geformuleerd onder c). In de voorgestelde bepalingen worden dus de verwervingshandeling en de wijze van belasting van deze handeling gedefinieerd. Zij zijn symmetrisch met de onder punt b) geformuleerde bepalingen, waarmede zij een combinatie vormen.

Definitie van de belastbare handeling "verwerving" in het land van aankomst van de goederen

- a) Naar symmetrie met de leveringen die in het land van vertrek van de goederen overeenkomstig het bepaalde sub b) zijn vrijgesteld, worden de corresponderende verwervingen belast in het land van bestemming van de verzending of van het vervoer van de goederen. De verwervingshandeling wordt gedefinieerd als "het verkrijgen van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken" : aldus is deze handeling in het land van aankomst van de goederen de nauwkeurige afspiegeling van de leveringshandeling die wordt verricht in het land van vertrek. Deze is immers gedefinieerd als "de overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken". Deze twee handelingen, die voor de BTW in

twee verschillende landen zijn gesitueerd, berusten op een zelfde rechtsfeit dat wordt belichaamd in een overeenkomst inzake leveringverwerving.

Hier dient erop gewezen te worden dat de verwervingshandeling slechts betrekking kan hebben op goederen die worden vervoerd of verzonden vanuit een andere Lid-Staat dan de Lid-Staat van aankomst van dit vervoer of deze verzending, ongeacht de voorwaarden waaronder dit vervoer plaatsvindt en met name ongeacht de wijze waarop de vervoerkosten worden voldaan (door de verkoper of voor zijn rekening, door de verwerver of voor zijn rekening).

- b) Aangezien er nog verschillen in de omvang van het recht op aftrek bestaan, bleek het noodzakelijk bepaalde toepassingen van goederen belastbaar te maken in het land van aankomst en wel door middel van een mechanisme waardoor deze toepassingen worden gelijkgesteld met verwervingen onder bezwarende titel. Hetzelfde geldt voor overdrachten van goederen van een Lid-Staat naar een andere door een volledig vrijgestelde belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 5, van de Zesde BTW-Richtlijn. Het gaat in beide gevallen om de instandhouding van de neutraliteit van de BTW, ongeacht of deze wordt toegepast in het kader van de binnenlandse regeling dan wel in het kader van de intracommunautaire betrekkingen: derhalve is bepaald dat die goederen in het land van aankomst worden belast, die anders in deze Lid-Staat zouden kunnen worden verbruikt zonder dat evenwel de geldende BTW-last wordt toegepast. Uiteraard is de Lid-Staat van aankomst gehouden de BTW in aanmerking te nemen, waarmee het goed eventueel in de Lid-Staat van vertrek werd belast, zulks ten einde eventuele dubbele belastingen te voorkomen.

Plaats van de verwervingshandelingen

Ten einde het doel, belastingheffing in het land van bestemming, te verwezenlijken wordt de verwervingshandeling geografisch daar gesitueerd waar het goed zich bevindt op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen.

Belastbaar feit en verschuldigdheid van de BTW uit hoofde van de verwervingshandelingen

In dit verband vallen belastbaar feit en verschuldigdheid samen en wel op het ogenblik waarop verwervingshandeling wordt verricht. De krachtens punt b) vrijgestelde levering en de corresponderende verwerving sub c) zijn derhalve handelingen die elk een eigen belastbaar feit en een eigen verschuldigdheid hebben. Niettemin, in de tijd, vinden zij op hetzelfde ogenblik plaats omdat de wettelijke voorwaarden die nodig zijn opdat de belasting wordt verschuldigd, voor de twee handelingen gelijk zijn.

Ad punt d)

Gezien de aard van de verwervingshandeling kan haar maatstaf van heffing slechts die zijn die geldt uit hoofde van de corresponderende levering in het land van vertrek van de goederen. Uit dien hoofde is deze gebaseerd op het begrip "tegenprestatie" dat is gedefinieerd in artikel 11, sub A, leden 1 en 2, van de Zesde BTW-Richtlijn. Pro memorie : in punt 4 van het onderhavige voorstel wordt de wisselkoers gedefinieerd die van toepassing is op de bestanddelen van de maatstaf van heffing die in een andere munteenheid dan die van het land van belastingheffing zijn uitgedrukt. Deze bepaling zal meer in het bijzonder van toepassing zijn op de maatstaf van heffing van de verwervingshandelingen. Een aanvullende

bepaling werd toegevoegd ten einde die gevallen te dekken waarin de verwerving heeft geleid tot een door de verwerver of voor zijn rekening verricht vervoer en tot bijkomende diensten ten laste van de verwerver en niet ten laste van de verkoper. In deze gevallen moet namelijk de waarde van de dienstverrichtingen die betrekking hebben op de verwerving van de goederen worden opgenomen in de maatstaf van heffing van deze verwerving en derhalve worden belast tegen het tarief en op de voorwaarden van het land van aankomst van de vervoerde goederen. Opgemerkt zij, dat deze bepaling wordt gecombineerd met de vrijstelling in het land van vertrek van de dienstverrichtingen die rechtstreeks verband houden met de op grond van punt b) vrijgestelde leveringen.

Indien deze dienstverrichtingen ten laste van de verkoper komen maakt de waarde daarvan integrerend deel uit van de door de verkoper van zijn verwerver gevraagde tegenprestatie en deze waarde zal aldus automatisch worden inbegrepen in de maatstaf van heffing van de verwerving.

Overeenkomstig het doel, belastingheffing in het land van bestemming, moet het op de verwervingshandelingen toe te passen BTW-tarief hetzelfde zijn als dat, wat in het kader van het binnenlands verkeer in het land van bestemming zou zijn toegepast op de levering van een zelfde goed.

Ad punt e)

De, in het kader van de bijzondere regeling voor postorderverkopen, tot voldoening van de belasting gehouden persoon is de niet in de Lid-Staat van belastingheffing gevestigde belastingplichtige, eventueel zijn fiscale vertegenwoordiger of een andere persoon, overeenkomstig de huidige regels van artikel 21, lid 1, sub a). Indien de belasting is verschuldigd uit hoofde van een verwervingshandeling, dan is de verwerver de tot voldoening van de belasting gehouden persoon en moeten de desbetreffende aangifteverplichtingen door hem worden vervuld.

Voor het geval de verwerver niet is gevestigd in het land waar de verwervingshandeling belastbaar is, is onder meer bepaald dat een fiscaal vertegenwoordiger van de verwerver kan worden aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon.

De tot voldoening van de belasting gehouden persoon vervult de aangifte- en betalingsverplichtingen in verband met de verwervingshandelingen via de periodieke aangifte door middel waarvan hij, als belastingplichtige, gewoonlijk al de belasting die hij is verschuldigd krachtens het binnenlands verkeer afrekent en betaalt. Aldus wordt de bij verwerving verschuldigde belasting op dezelfde wijze behandeld als de belasting die is verschuldigd uit hoofde van een levering die plaatsvindt in het binnenlands verkeer. Indien de tot voldoening van de belasting gehouden persoon niet een belastingplichtige is of indien hij van de aangifteverplichtingen die hij als belastingplichtige in het binnenlands verkeer had werd vrijgesteld, zullen de Lid-Staten de verplichtingen tot aangifte, afrekening en betaling van deze tot voldoening van de belasting gehouden persoon moeten bepalen (dit kan met name leiden tot het aangeven en voldoen van de belasting op het tijdstip van registratie van een door een particulier verworven voertuig).

Ad punt f)

Door deze bepaling worden voor de overgangsperiode de territorialiteitsregels van de Zesde Richtlijn met betrekking tot een reeks immateriële diensten weer ingevoerd, in aanmerking genomen dat het bij het voorstel COM(87)322 gewijzigde artikel 17, lid 2, sub a), van de Zesde Richtlijn eerst na afloop van de overgangsperiode in werking zal treden (zie punt j)).

Het is namelijk in de overgangsperiode niet mogelijk recht op aftrek toe te kennen uit hoofde van een BTW die in een andere Lid-Staat is verschuldigd of is voldaan.

Ad punt g)

Hier wordt, voor de duur van de overgangsregeling, de bepaling terug ingevoerd, die het thans mogelijk maakt het recht toe te kennen te kiezen voor belastingheffing uit hoofde van handelingen van banken en financiële instellingen die zijn vrijgesteld krachtens artikel 13, sub B, sub d), van de Zesde Richtlijn.

Ad punt h)

Bij deze bepaling worden verwervingen vrijgesteld van goederen, waarvan de levering of de invoer in het land van aankomst van de goederen zou zijn vrijgesteld.

Het gaat hier om de verwerving van goederen waarvan de levering in het binnenlands verkeer met name op grond van artikel 13 van de Zesde Richtlijn betreffende de vrijstellingen in het binnenland in ieder geval zou zijn vrijgesteld. Daarbij komen de verwervingen van goederen die, als het om invoer zou zijn gegaan (d.w.z. als de goederen afkomstig waren geweest uit een derde land), zouden zijn vrijgesteld op grond van de bepalingen van artikel 14, lid 1, sub d) en g) van de Zesde Richtlijn.

Voorts zal het bepaalde in artikel 15, leden 4 tot en met 9, van de Zesde Richtlijn later onderwerp vormen van een specifiek onderzoek, met name met het oog op de wijziging van het voorstel voor een richtlijn betreffende bevoorradingsprodukten, dat op 21 januari 1980⁽¹¹⁾ door de Commissie werd ingediend.

Ad punt i)

In verband met de invoering van de belastbare handeling "verwerving", wordt hier de huidige regeling van artikel 16, lid 2, van de

⁽¹¹⁾Voorstel COM(79)794 def., PB EG C 31 van 8.2.1980, blz. 10

Zesde BTW-Richtlijn overgenomen ten einde aan belastingplichtigen die uitvoerleveringen verrichten de mogelijkheid te bieden vrijstelling van belasting te krijgen wanneer zij de bestemming zijn van invoerhandelingen, verwervingen, leveringen en diensten samenbrengen met hun uitvoerleveringen naar andere Lid-Staten of derde landen.

Ad punt j)

Deze bepaling geeft de verwerfer een recht op aftrek van de BTW die is verschuldigd of voldaan voor goederen die onderwerp waren van een verwervingshandeling. Dit recht op aftrek wordt uitgeoefend op dezelfde voorwaarden als gelden met betrekking tot de voor geleverde goederen verschuldigde of voldane BTW. In beginsel kan dit recht op aftrek dus worden uitgeoefend zodra de uit hoofde van de verwerving verschuldigde belasting bij de verwerfer wordt verschuldigd. Uiteraard worden de verwervingshandelingen niet in aanmerking genomen voor de bepaling van de pro rata van de toepassing van de aftrek van de gedeeltelijke belastingplichtigen, aangezien deze handelingen als zodanig geen deel uitmaken van de omzet.

Bovendien is het nodig gebleken hier een bijzondere maatregel in te voeren, welke tot doel heeft, tijdens de overgangsperiode, geen recht op aftrek, uit hoofde van een in een Lid-Staat verschuldigde of voldane BTW, in een andere Lid-Staat toe te kennen.

Ad punt k)

Ten einde de verplichtingen, gedurende de overgangsperiode, van de tot voldoening van de belasting gehouden personen volledig weer te geven, wordt hier de tekst van artikel 22 van de Zesde Richtlijn in zijn geheel overgenomen.

Enkele bepalingen daarvan worden evenwel gewijzigd. Deze wijzigingen worden in het navolgende toegelicht.

Ad lid 3, sub a), eerste alinea : de verplichting een factuur uit te reiken, die reeds geldt voor elke voor een andere belastingplichtige verrichte levering, wordt uitgebreid tot leveringen die worden verricht voor een niet-belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 5, van de Zesde BTW-Richtlijn. Deze verplichting geldt ongeacht het land waarin deze verwerver is gevestigd en vormt derhalve een aanvulling op de tekst van artikel 22, lid 2, van de Zesde Richtlijn met betrekking tot de bewijsstukken aangaande intracommunautaire transacties, en dit zowel in de relatie tot de levering als tot de verwerving.

Ad lid 3, sub b), tweede alinea : voor de leveringen van goederen, die vallen onder de overgangsregeling van belastingheffing van intracommunautaire transacties in het land van bestemming, moet op de factuur het BTW-nummer van de twee betrokken partijen worden genoemd. Krachtens deze bepaling zal op de factuur één van de gegevens worden vermeld die onontbeerlijk zijn om vast te stellen welke belastingregeling van toepassing is; dit gegeven vormt derhalve een informatie, noodzakelijk voor de toepassing van de procedures van administratieve samenwerking en wederzijdse bijstand.

Ad lid 4, tweede en derde alinea : in de voorgestelde bepalingen wordt de verplichting tot aangifte van het bedrag van de intracommunautaire leveringen van goederen omschreven, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen het geheel van de verrichte handelingen, het bedrag van de leveringen met een bestemming in andere Lid-Staten enerzijds en het bedrag van de verwervingen vanuit andere Lid-Staten anderzijds. Deze verplichting betreft uitsluitend transacties betreffende roerende lichamelijke zaken, derhalve met uitsluiting van die welke betrekking hebben op diensten welke niet verband houden met een levering van goederen.

Ad lid 9 : voor de verplichting een factuur uit te reiken voor leveringen van goederen met een bestemming in andere Lid-Staten gelden niet de mogelijkheden tot verlichting van de verplichtingen van de personen die gehouden zijn de belasting te voldoen, aangezien de factuur immers een belangrijk element bij de identificatie van en controle op de rechtmatigheid van de fiscale behandeling van de betrokken handelingen vormt.

Ad lid 10 : voor de vrijstelling in het land van vertrek van de in punt b), tweede streepje, bedoelde goederen is de BTW-status van de verwerver bepalend. Om de verkoper de beschikking te geven over de informatie die nodig is voor de toepassing van deze vrijstelling, overlegt de verwerver een door zijn belastingdienst afgegeven verklaring. Deze verklaring kan slechts worden opgesteld op verzoek van de verwerver zelf; evenwel, ingeval zijn BTW-status verandert, is hij verplicht een nieuw verzoek in te dienen.

VOORSTEL TOT WIJZIGING VAN HET
VOORSTEL VOOR EEN
RICHTLIJN VAN DE RAAD
TOT AANVULLING VAN HET GEMEENSCHAPPELIJK STELSEL
VAN BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE
EN TOT WIJZIGING VAN RICHTLIJN 77/388/EEG

DE COMMISSIE WIJZIGT HAAR VOORSTEL ⁽¹⁾ ALS VOLGT :

1. De volgende overwegingen worden ingevoegd tussen de tweede en de derde overweging .

"Overwegende evenwel, dat voor de volledige en definitieve opheffing van de belastingsgrenzen aan bepaalde voorwaarden moet zijn voldaan, wat niet reeds op 31 december 1992 het geval kan zijn;"

"Overwegende dat derhalve een duidelijk afgebakende overgangsperiode moet worden ingevoerd waarin overgangsbepalingen worden toegepast die dienen om de overgang naar de definitieve belastingregeling te vergemakkelijken en om het proces dat tot volledige opheffing van de belastinggrenzen leidt, onomkeerbaar te maken;"

2. Artikel 2 wordt gelezen als volgt :

"Artikel 2

Artikel 28 van Richtlijn 77/388/EEG wordt gelezen als volgt :

"Artikel 28

Niettegenstaande de andere bepalingen van deze richtlijn en onverminderd die van artikel 32, zijn uiterlijk tot en met 31 december 1996 de volgende bepalingen van toepassing :

(1) PB nr. C 252 van 22.9.1987, blz. 2.

a) Indien leveringen van goederen worden verricht voor een niet voor de onder de sub b), tweede streepje, voorziene algemene regeling in aanmerking komende niet-belastingplichtige, of een belastingplichtige waarvan de activiteit volledig is vrijgesteld, worden zij geacht plaats te vinden op de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer ter bestemming van de verwerver, als tegelijkertijd wordt voldaan aan de volgende voorwaarden :

- de leveringen betreffen goederen, andere dan personenvervoertuigen, die worden verzonden of vervoerd naar een andere Lid-Staat dan de Lid-Staat van vertrek van de verzending of het vervoer;
- de leveringen worden verricht in het kader van een postorderbedrijf. Onder "postorderbedrijf" wordt verstaan, een gespecialiseerde economische activiteit die bestaat uit de detailverkoop per catalogus. Onder "catalogus" wordt verstaan, iedere aanbieding aan het publiek die geschiedt door middel van ongeacht welke in serie geproduceerde drager, waarbij de te koop aangeboden artikelen zodanig worden opgesomd dat aan de volgende drie criteria wordt voldaan :
 - * de overeenkomst inzake goederenleveringen moet worden gesloten op grond van een catalogus die de gebruiker in afwezigheid van de verkoper heeft kunnen raadplegen;
 - * ten aanzien van deze of enige latere transactie moet het contact tussen de verkoper en de gebruiker een doorlopend karakter hebben;
 - * in de catalogus en in de overeenkomst moet duidelijk zijn vermeld dat de gebruiker het recht heeft de goede-

ren binnen een termijn van ten minste zeven dagen, te rekenen vanaf de datum van ontvangst, aan de verkoper te retourneren of in deze periode de overeenkomst op te zeggen, en dit zonder dat op de gebruiker enige andere verplichting rust dan de verplichting de goederen redelijk zorgvuldig te behandelen;

- de door de verkoper, uit hoofde van zijn postorderbedrijf met een bestemming in andere Lid-Staten dan de Lid-Staat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen, bereikte jaaromzet exclusief belasting over de toegevoegde waarde moet de tegenwaarde in nationale munteenheid van 1 miljoen ecu volgens de omrekeningskoers van de dag van vaststelling van deze richtlijn, overtreffen. De Lid-Staten kennen aan de belastingplichtigen die niet aan deze voorwaarde voldoen, het recht toe om te kiezen voor deze regeling betreffende postorderverkoop. De keuze geldt voor twee kalenderjaren.
- b) Op de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de hierna bepaalde vrijstellingen te waarborgen en om alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, verlenen de Lid-Staten, wanneer de volgende handelingen worden verricht door andere belastingplichtigen dan die welke van de belasting zijn vrijgesteld op grond van artikel 24 of die worden belast volgens de forfaitaire regeling van artikel 25, door gelijkstelling met de in artikel 15 bedoelde handelingen, vrijstelling voor :
- de leveringen van personenvoertuigen die deel uitmaken van de bedrijfsvoorraad van de verkoper en die door de verkoper of voor diens rekening dan wel door de niet in het binnenland gevestigde verwerver of voor diens rekening worden verzonden of vervoerd naar een bestemming in een andere Lid-Staat dan die van het vertrek van de verzending of het vervoer;

- de leveringen van goederen, andere dan de onder a) bedoelde leveringen, en andere dan leveringen van de onder het eerste streepje bedoelde personenvoertuigen aan een belastingplichtige of aan een niet-belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 5, die door de verkoper of voor diens rekening dan wel door de niet in het binnenland gevestigde verwerver of voor diens rekening worden verzonden of vervoerd naar een andere Lid-Staat dan die van het vertrek van de verzending of het vervoer.

Indien evenwel de verwerver van de goederen een belastingplichtige is, wiens handelingen volledig zijn vrijgesteld of een niet-belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 5, dan is deze bepaling slechts van toepassing vanaf het tijdstip waarop het totale bedrag van de betrokken aankopen, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, in het kalenderjaar de tegenwaarde in nationale munteenheid van 35 000 ecu tegen de omrekeningskoers van de dag van vaststelling van deze richtlijn, te boven gaat. Dit bedrag wordt verhoogd tot 70 000 ecu met ingang van 1 januari 1995, tegen de omrekeningskoers die op die dag geldt. Het voor de toepassing van deze bepaling in aanmerking te nemen drempelbedrag van de aankopen wordt gevormd door het bedrag, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, van de aankopen van goederen die hebben geleid tot verzending of vervoer uit een andere Lid-Staat dan de Lid-Staat van aankomst van de goederen, doch met uitzondering van :

- aankopen van personenvoertuigen waarvan de levering onder het eerste streepje valt;
- aankopen van goederen waarvan de levering onder a) valt;
- aankopen van goederen waarvan de levering wordt verricht door een belastingplichtige die onder de vrijstellingsregeling van artikel 24 valt.

Deze bepaling is eveneens van toepassing als de drempelbedragen, respectievelijk op 35 000 ecu en vervolgens op 70 000 ecu vastgesteld, niet zijn overschreden, doch de verwerver in deze zin heeft gekozen. De keuze geldt voor twee kalenderjaren;

- de diensten, met inbegrip van het vervoer en de bijkomende handelingen, maar met uitzondering van de diensten die overeenkomstig artikel 13 zijn vrijgesteld, voor zover die rechtstreeks verband houden met de onder het onderhavige punt b) bedoelde handelingen;
 - de diensten door tussenpersonen die handelen in naam en voor rekening van derden, wanneer hun diensten betrekking hebben op de onder het onderhavige punt b), eerste, tweede en derde streepje, bedoelde handelingen.
- c) De verwervingen onder bezwarende titel van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen valt onder de onder b), eerste en tweede streepje, bedoelde bepalingen zijn aan de BTW onderworpen. Het verkrijgen van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken wordt als verwerving van een goed beschouwd. De plaats van een verwerving wordt geacht te zijn de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer met als bestemming de verwerver. Het belastbare feit doet zich voor en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de verwerving plaatsvindt.

Aan een verwerving van goederen onder bezwarende titel zijn gelijkgesteld :

- de aanwending door een belastingplichtige wiens handelingen volledig zijn vrijgesteld of door een niet-belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 5, voor zijn bedrijvigheid in de Lid-Staat van aankomst van een goed dat hij in het kader van zijn bedrijvigheid heeft doen overbrengen uit de Lid-Staat van vertrek. De Lid-Staat van aankomst neemt de nodige maatregelen om een dubbele belastingheffing te voorkomen;
- de aanwending door een belastingplichtige voor zijn bedrijvigheid in de Lid-Staat van aankomst van een goed dat hij in het kader van zijn bedrijvigheid heeft doen overbrengen uit de Lid-Staat van vertrek, indien dit goed in de Lid-Staat van aankomst geen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek geeft. De Lid-Staat van aankomst neemt de nodige maatregelen om een dubbele belastingheffing te voorkomen.

In afwijking van artikel 8, lid 1, onder a), worden, in gevallen waarin de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen in een andere Lid-Staat dan de Lid-Staat van verwerving van de goederen ligt, de plaats van de levering verricht door de verwerver alsmede de plaats van eventuele volgende leveringen, geacht in de Lid-Staat van verwerving van de goederen te liggen.

- d) De maatstaf van heffing bij de verwerving is dezelfde als die welke overeenkomstig artikel 11, sub A, leden 1 en 2, en sub C in het binnenland bij levering van dezelfde goederen van toepassing zou zijn. In de maatstaf van heffing bij de verwerving moeten worden opgenomen, voor zover zij niet reeds daarin zijn begrepen, de bijkomende kosten die betrekking

hebben op de verwerving, zoals de kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering tot de plaats van aankomst van de verzending of van het vervoer van de goederen in het binnenland.

Ten aanzien van de onder c), tweede alinea, bedoelde aanwending van een goed, wordt de maatstaf van heffing bepaald overeenkomstig artikel 11, sub A, lid 1, onder b).

Het op de verwerving van een goed toe te passen belastingtarief is dat wat in het binnenland op de levering van een zelfde goed wordt toegepast.

- e) In het onder a) bedoelde geval is de belasting overeenkomstig artikel 21, lid 1, onder a) verschuldigd.

In de onder c) bedoelde gevallen doet de verwerver aangifte van de verwerving en voldoet hij de belasting. Wanneer de belastbare handeling wordt verricht door een in het buitenland gevestigde verwerver kunnen de Lid-Staten bepalen dat de belasting verschuldigd is door een andere persoon; daartoe kan met name een fiscaal vertegenwoordiger worden aangewezen. Indien de tot voldoening van de belasting gehouden persoon een niet-belastingplichtige is dan wel een belastingplichtige, die is vrijgesteld van de verplichting de belastingaangifte in te dienen, nemen de Lid-Staten de nodige maatregelen opdat deze tot voldoening van de belasting gehouden persoon de onder k) bedoelde verplichtingen vervult. Daartoe kunnen de verplichtingen worden vereenvoudigd en kan worden bepaald dat de aangifte jaarlijks wordt gedaan.

- f) De plaats van de in artikel 9, lid 2, onder e), genoemde diensten die worden verricht aan ontvangers van de diensten die

buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die in de Gemeenschap, doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, is de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht of bij gebreke daarvan, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

- g) De Lid-Statē kunnen aan hun belastingplichtigen het recht toekennen om voor belastingheffing te kiezen in geval van de in artikel 13, sub B, onder d), bedoelde handelingen.
- h) De Lid-Statē stellen de verwerving vrij van goederen waarvan de levering in elk geval in het binnenland zou zijn vrijgesteld. De Lid-Statē stellen eveneens de verwerving vrij van goederen waarvan de invoer, in ieder geval, zou zijn vrijgesteld op grond van artikel 14, lid 1, onder d) en g).
- i) Onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, kunnen de Lid-Statē de verwerving, de invoer en de levering van goederen bestemd voor een belastingplichtige die deze goederen betreft met het oog op hun uitvoer, al dan niet na verwerking, naar een andere Lid-Staat of naar een ander land alsmede de diensten in verband met de uitvoeractiviteit van de betreffende belastingplichtige, vrijstellen binnen de grenzen van het bedrag waarvoor de belastingplichtige in de afgelopen twaalf maanden heeft uitgevoerd.
- j) De bepalingen die gelden inzake aftrek, zijn eveneens van toepassing op de, uit hoofde van de onder c) bedoelde verwerkingen, verschuldigde of voldane BTW. De door een

belastingplichtige in een Lid-Staat verschuldigde of voldane belasting

- voor hem door een belastingplichtige geleverde of te leveren goederen,
- voor goederen die zijn ingevoerd of verworven
- voor de te zijnen behoefte door een belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten,

kan evenwel in een andere Lid-Staat geen recht op aftrek geven. Met betrekking tot de belastingplichtigen op het grondgebied van de Gemeenschap zijn gevestigd, wordt het recht op teruggaaf gedurende de overgangsperiode overeenkomstig Richtlijn 79/1072/EEG bepaald.

k) In afwijking van artikel 22 gelden de volgende bepalingen :

- 1. Iedere belastingplichtige moet opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.**
- 2. Iedere belastingplichtige moet een boekhouding voeren welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken.**
- 3. a) Iedere belastingplichtige moet voor goederen, geleverd aan en voor diensten, verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 5, een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken en daarvan een dubbel bewaren. Deze verplichting geldt ongeacht of de in dit lid bedoelde personen belastingplichtigen of niet-belastingplichtigen in de zin van artikel 4, lid 5, in het binnenland of in een andere Lid-Staat zijn.**

Evenzo moet iedere belastingplichtige een factuur uitreiken voor de vooruitbetalingen, die door een andere belastingplichtige aan hem worden gedaan voordat de levering of de dienst is verricht.

- b) In de factuur worden afzonderlijk vermeld : de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling.

In de factuur moeten tevens voor de onder b) van het onderhavige artikel 28 bedoelde handelingen, het BTW-identificatienummer van de belastingplichtige die de levering van goederen verricht, en dat van de persoon die de goederen verwerft, worden vermeld.

- c) De Lid-Staten stellen de criteria vast volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur.

- 4. Iedere belastingplichtige moet binnen een door elke Lid-Staat vast te stellen termijn een aangifte indienen. Deze termijn mag niet langer zijn dan twee maanden na het verstrijken van elk belastingtijdvak. Dit tijdvak kan door de Lid-Staten op één, twee of drie maanden worden vastgesteld. De Lid-Staten kunnen evenwel andere tijdvakken vaststellen, die echter niet langer dan één jaar mogen zijn.

In de aangifte moeten alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, alsmede eventueel het totale bedrag van de onder b) bedoelde leveringen, het totale bedrag van de onder c) bedoelde verwervingen en voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen.

5. Iedere belastingplichtige moet het nettobedrag van de belasting over de toegevoegde waarde bij de indiening van de periodieke aangifte voldoen. De Lid-Staten kunnen echter voor de betaling van dit bedrag een ander tijdstip vaststellen of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.
6. De Lid-Staten kunnen de belastingplichtige verzoeken een aangifte in te dienen betreffende alle in het voorgaande jaar verrichte handelingen met daarin alle in lid 4 bedoelde gegevens. In die aangifte moeten tevens alle gegevens staan die nodig zijn voor eventuele herzieningen.
7. De Lid-Staten treffen de nodige maatregelen om te waarborgen dat de personen die overeenkomstig artikel 21, punt 1, onder a) en b), worden geacht tot voldoening van de belasting te zijn gehouden in plaats van een in het buitenland gevestigde persoon of die hoofdelijk verplicht zijn de belasting te voldoen, de bovenbedoelde verplichtingen inzake aangifte en betaling nakomen.

8. Onverminderd de krachtens artikel 17, lid 4, vast te stellen bepalingen en met inachtneming van een gelijke behandeling van binnenlandse en intracommunautaire handelingen, kunnen de Lid-Staten andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.
9. Met uitzondering van de verplichting tot het uitreiken van een factuur voor de onder b) bedoelde leveringen, kunnen de Lid-Staten belastingplichtigen ontheffen
 - van bepaalde andere verplichtingen,
 - van alle andere verplichtingen, indien de betrokken belastingplichtigen slechts vrijgestelde handelingen verrichten, en
 - van betaling van de verschuldigde belasting, indien het bedrag daarvan onbeduidend is.
10. Indien een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 5, of een belastingplichtige die onder een bij de artikelen 24 en 25 bedoelde regeling valt, daarom verzoekt, verstrekken de bevoegde diensten van de Lid-Staat waarin deze persoon is gevestigd hem een verklaring die getuigt van zijn BTW-status, mits de persoon die het verzoek doet, aan de onder b), tweede streepje, gestelde voorwaarden voldoet. Indien de verkoper evenwel reeds in het bezit is van deze verklaring behoeft de verwerver in het kalenderjaar waarin ze werd afgegeven geen nieuwe verklaring te verstrekken.

De verklaring moet beantwoorden aan het in de bijlage opgenomen model.

In geval hem reeds een verklaring werd verstrekt, moet de belastingplichtige of de niet-belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 5, bij verandering van zijn BTW-status een nieuw verzoek in te dienen."

3. Artikel 3 wordt gelezen als volgt :

"Artikel 3

"1. De volgende richtlijnen van de Raad worden met ingang van 31 december 1992 ingetrokken :

- Richtlijn 83/183/EEG
- Richtlijn 74/651/EEG.

2. De volgende richtlijnen van de Raad worden, wat de intracommunautaire betrekkingen betreft, met ingang van 31 december 1992 ingetrokken :

- Richtlijn 69/169/EEG
- Richtlijn 83/181/EEG
- Richtlijn 85/362/EEG

3. De volgende richtlijnen van de Raad worden met ingang van 31 december 1996 ingetrokken :

- Richtlijn 79/1072/EEG
- Richtlijn 83/182/EEG."

4. Het volgende artikel 4 bis wordt ingevoegd :

"4 bis

Artikel 11, onder c), lid 2, van Richtlijn 77/388/EEG, wordt gelezen als volgt :

"2. Indien gegevens voor het bepalen van de maatstaf van heffing zijn uitgedrukt in een andere munteenheid dan die van de Lid-Staat waar de maatstaf van heffing wordt bepaald, is de toe te passen wisselkoers de laatste verkoopkoers die is genoteerd op de meest representatieve valutamarkt(en) van de betrokken Lid-Staat op het tijdstip dat de belasting wordt verschuldigd, volgens de door de Lid-Staten vast te stellen regels."

Gedaan te Brussel, op

Voor de Raad

" BIJLAGE

VERKLARING VAN BTW-STATUS

.....
(Bevoegde dienst en adres)

verklaart dat
(Naam en voornamen of naam van het bedrijf)

.....
(Aard van de activiteit)

.....
(Adres van de vestiging)

voor de belasting over de toegevoegde waarde is geregistreerd onder
nr.als marktdeelnemer voor wie leveringen van goederen kunnen
zijn bestemd die op grond van artikel 2, punt b), van Richtlijn
COM(87)322, zoals gewijzigd bij Richtlijn COM(90)182, van de belasting
zijn vrijgesteld.

.....
(Datum)

Visa en stempel
van de dienst

.....
(Handtekening, naam en functie)

**(1) Indien de verzoeker geen BTW-identificatienummer heeft, moet de
bevoegde dienst de reden daarvan vermelden."**

COMPLIANCE BURDENS ON FIRMS AND AFTER 1992
DUE TO VAT AND STATISTICAL RETURNS

IMPACT ASSESSMENT

Present situation:

VAT

Current customs based import/export procedures require that goods consignments must stop at customs posts when crossing borders. In addition the goods have to be declared to the authorities and cleared through Customs either at the border or elsewhere. Goods consignments are declared to the customs authorities using the Single Administrative Document (SAD).

At present up to 50 boxes approximately on the (SAD) may have to be completed in respect of each individual consignment, in trade between Member States⁽¹⁾. Additionally a further five boxes must be completed by the administrative authorities.

No precise figures are available for the number of SAD's issued in any one year. However a reasonable estimate is that between 50 to +/- 60 millions SAD's are used in purely intra-Community trade each year. This figure would not include other consignments, such as third-country goods transiting the Community.

Taxable traders who use the SAD for import and export transactions also have to complete periodic VAT returns in the usual manner.

Statistics

The SAD is also used as the basis for the collection of statistics on trade between Member States.

Situation from 1993 onwards

Under the Commission's proposal, the obligations imposed on Community firms will be considerably reduced:

⁽¹⁾ All these boxes may not necessarily be completed by the same firm.

VAT

No SAD will be required in most intra-Community trade.

There will be no stops or controls at borders by customs. Custom clearance formalities will also be dispensed with.

For traders subject to VAT, the only obligations relating to intra-Community trade will be:

- an inclusion in their normal periodic VAT-returns of two global (import and export) figures for their trade with other Member States.
- the inclusion of the VAT-number of seller and purchaser on the invoice documenting the transaction.
- obtaining a declaration from the domestic VAT-authorities, that they are subject to VAT. This documentation shall be given to the seller in the other country as a precondition for the zero-rating of exports.

Once completed, however, these requirements would involve no further compliance burden transaction-by-transaction. The only other documentary requirement will be to keep the normal common records and documents which firms are required to keep in any case.

Small enterprises⁽²⁾ VAT exempt can choose between two options:

- they simply buy in other Member States at the rate of VAT applicable in those other Member States (rate of VAT in country of origin), implying absolutely no subsequent relations with VAT-authorities in any countries, subject to an annual purchases threshold of 35.000 ecus⁽³⁾, above which they must use the following option;
- they can choose to buy VAT-free, but pay subsequently the domestic rate of VAT on the purchase. This presupposes a registration with the VAT-authorities, so that they can prove their status to the seller.

The same regime applies to traders which are exempt from VAT by reason of the type of activity they carry on (banks, insurance, some public institutions etc.).

⁽²⁾ The Commission has a proposal before the Council which will harmonise the VAT exempt thresholds, which at present vary between Member States, to an obligatory level of 10.000 ecus per annum and an optional level of 35.000 ecus throughout the Community.

⁽³⁾ This threshold will be raised to 70.000 ecus with effect from 1 January 1995

Statistics

As the SAD document disappears a new system is introduced for the collection of trade statistics between Member States implying the following burdens:

Small enterprises which are VAT exempt are completely exempted from the supply of any statistics on trade between Member States.

- The great majority of other firms will only be required to complete two extra boxes (value of intra-Community imports and exports) on their periodic VAT returns, which would serve both VAT and statistical purposes.
- Only the largest firms (about 20% of VAT registered firms) will in addition be required to complete an INTRASTAT monthly declaration for statistical purposes on which seven compulsory and three optional data items are to be indicated.

The situation after 1992

When the regime change towards the taxation in the country of origin as the general principle, requirements relating to the documentation of the status of the buyer will in general disappear.

