

Vergaderjaar 2022–2023

32 140

Herziening Belastingstelsel

Nr. 147

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 20 februari 2023

Op 8 december 2022 heeft de Europese Commissie (hierna Commissie) het *VAT Gap in the EU, report 2022* gepubliceerd (hierna het rapport). Dit betreft een jaarlijks rapport van de Commissie waarin een update wordt gegeven over het btw-gat in de Europese Unie (hierna EU) en individuele lidstaten.¹ In het rapport monitort de Commissie hoe het met de btw-inkomsten in de EU is gesteld in 2020 en uit het rapport kan in grove mate worden afgeleid of maatregelen die in de EU of lidstaten op het terrein van de btw zijn genomen doeltreffend zijn. In het rapport maakt de Commissie een onderscheid tussen twee soorten btw-gaten: het btw-nalevings-gat en het btw-beleids-gat. Het btw-nalevings-gat ziet op het verschil tussen de belastingopbrengsten die zouden worden geïnd bij volledige naleving van de wet- en regelgeving en de werkelijke opbrengsten. Het btw-beleids-gat ziet op de misgelopen btw-inkomsten door het hebben van verlaagde btw-tarieven (waaronder het nultarief) en vrijstellingen.

Deze brief gaat in op de uitkomsten van het rapport voor zowel de EU als Nederland, de werkwijze van de Belastingdienst in Nederland en werpt een blik op de toekomst. Hierbij is een splitsing gemaakt tussen het btw-nalevings-gat en het btw-beleids-gat.

Conclusie

Het btw-nalevings-gat in de EU (93 miljard euro) en Nederland (1,7 miljard euro) is in 2020 sterk gedaald. Deze daling is grotendeels te verklaren door de doorwerking van de covid-19 pandemie op de economie. Zo nam de belastinggrondslag af als gevolg van een verminderde economische activiteit en namen lidstaten maatregelen die onder andere zagen op het verlagen van btw-tarieven of het voorkomen van faillissementen. Het overgrote deel van het btw-nalevings-gat is te wijten aan andere oorzaken dan fraude en de aanpak van de Belastingdienst is dan ook gericht op alle

¹ VAT gap in the EU, report 2022. VAT gap in the EU – Publications Office of the EU (europa.eu).

onderdelen van het btw-nalevings-gat. Het Nederlandse btw-nalevings-gat (2,8%) lag ruim onder het Europees gemiddelde (9,1%) en is de afgelopen jaren vrij stabiel en relatief laag. Hierin speelt de werkwijze van de Belastingdienst een belangrijke rol. Hoewel er in Nederland ten aanzien van het btw-nalevings-gat minder ruimte te winnen valt in vergelijking met andere EU-lidstaten, blijft het een gezamenlijke EU-opgave om het btw-nalevings-gat terug te dringen. Desalniettemin zal het btw-nalevings-gat nooit helemaal verdwijnen, doordat bepaalde oorzaken (bijv. faillissementen) niet voorkomen kunnen worden.

Het btw-beleids-gat is in de EU (1.043 miljard euro) en Nederland (58,7 miljard euro) een stuk groter dan het btw-nalevings-gat, en in 2020 procentueel juist iets gestegen. Dit hangt wederom samen met de covid-19 pandemie en de daardoor extra ingevoerde verlaagde tarieven. De Btw-richtlijn 2006 geeft lidstaten binnen het gestelde kader veel ruimte om zelf de tarieven te bepalen. Het Nederlandse btw-beleids-gat (49,16%) lag boven het Europees gemiddelde (45,8%). Dit komt doordat een aantal sectoren in Nederland (o.a. de publieke en financiële sector), waarin veelal onbelastbaar of vrijgesteld wordt gepresteerd, relatief groot zijn. Momenteel wordt conform de regeling periodiek evaluatieonderzoek het verlaagde btw-tarief in Nederland breed geëvalueerd. Indien uit het onderzoek blijkt dat bepaalde verlaagde btw-tarieven niet doeltreffend of doelmatig zijn, moet – in lijn met mijn ambitie om negatief geëvalueerde regelingen af te schaffen, te versoberen of aan te passen – een serieuze afweging gemaakt worden of het voortbestaan van die verlaagde btw-tarieven (in die vorm) wenselijk is.

Btw-nalevings-gat

Oorzaken van het btw-nalevings-gat

In berichtgeving over het «btw-gat» wordt meestal bedoeld op het btw-nalevings-gat. Het btw-nalevings-gat wordt onder andere veroorzaakt door 1) fraude en belastingontduiking, 2) belastingontwijking en belastingplanning, 3) insolventie en faillissementen, 4) administratieve fouten en 5) onduidelijke (toepassing of uitleg van) wetgeving. Bij het vijfde punt kan bijvoorbeeld gedacht worden aan onduidelijkheden met betrekking tot de toepassing van de verlaagde btw-tarieven en vrijstellingen. Naast deze oorzaken wordt het btw-nalevings-gat onder andere beïnvloed door de economische omstandigheden in een lidstaat, het institutionele klimaat, de economische structuur en de werkwijze van de Belastingdienst. De samenstelling van het btw-nalevings-gat verschilt in iedere lidstaat en is in het rapport niet nader gespecificeerd. Volgens een inschatting van de Commissie wordt een kwart van het btw-gat in de EU toegerekend aan de btw-fraude en het overige deel aan de andere bovengenoemde oorzaken.²

Het btw-nalevings-gat in de EU en Nederland

Voor de EU als geheel werd het btw-nalevings-gat in 2020 geschat op 9,1% (93 miljard euro). Dit is een forse daling ten opzichte van 2019, waarin het btw-nalevings-gat werd geschat op 11% (124 miljard euro). Hoewel het btw-nalevings-gat in de EU al jaren gestaag daalt is de daling in 2020 grotendeels te verklaren door de covid-19 pandemie. Zo nam de belastinggrondslag af als gevolg van een verminderde economische activiteit. Ook namen lidstaten maatregelen die onder andere zagen op het verlagen van btw-tarieven of het voorkomen van faillissementen. Bovendien veranderde het uitgavenpatroon van mensen en werd er meer digitaal betaald (minder fraudegevoelig). Het btw-nalevings-gat was in

² Q&A: VAT Gap 2022 report (europa.eu).

Nederland in 2020 met 2,8% (1,7 miljard euro) fors lager dan het Europees gemiddelde en sterk gedaald tegenover 2019 (6,9% of 4,3 miljard euro). Hoewel de daling in Nederland ook deels te verklaren is door de covid-19 pandemie (o.a. door minder faillissementen en meer digitale betalingen), laat de onderstaande tabel zien dat het btw-nalevings-gat in Nederland de afgelopen jaren relatief laag en redelijk stabiel is. De precieze samenstelling van het btw-nalevings-gat is in Nederland niet bekend. Uit steekproeven van de Belastingdienst blijkt dat – net als in de EU-brede schatting van de Commissie – het overgrote deel van het btw-nalevings-gat te wijten is aan andere oorzaken dan fraude.

Tabel 1

Nederland	2016	2017	2018	2019	2020
Btw-verwacht (mrd)	50,5	53,0	56,7	62,4	60,7
Btw-inkomsten (mrd)	47,8	49,8	52,7	58,1	59,0
Btw-gat (mrd)	2,6	3,2	4,0	4,3	1,7
% totaal btw-nalevings-gat	5,3	6,0	7,1	6,9	2,8

Werkwijze Belastingdienst

Het is lastig om een allesomvattende verklaring voor het relatief lage btw-nalevings-gat in Nederland te vinden, maar de werkwijze van de Belastingdienst draagt hier zeker aan bij. In Nederland heeft het fiscale toezicht zich de afgelopen jaren ontwikkeld op basis van de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie.³ Hierin staan burgers en bedrijven centraal en streeft de Belastingdienst ernaar dat zoveel mogelijk burgers en bedrijven uit zichzelf de regels naleven, zonder dwingende en kostbare acties van de zijde van de Belastingdienst. Hierbij heeft de Belastingdienst de voorkeur om handhavingsinstrumenten in te zetten die fouten zoveel mogelijk voorkomen in plaats van deze achteraf te (laten) herstellen. De oorzaken van (niet-)naleving (zoals bijvoorbeeld bij het btw nalevingsgat) zijn leidend voor de inzet van een mix aan handhavingsinstrumenten met fraudebestrijding als sluitstuk. Dit leidt tot een scala aan instrumenten waarmee de Belastingdienst alle onderdelen van het btw-nalevings-gat verkleint, zoals:

- Horizontaal toezicht – waarin grote ondernemingen hun btw-risico's beter beheersen en delen met de Belastingdienst – om fouten te voorkomen en belastingontwijking tegen te gaan.
- Aangiftesoftware en voorlichting voor kleinere MKB-ondernemingen en samenwerking met fiscale dienstverleners in het MKB om te zorgen dat de kwaliteit van de aangifte vooraf is geborgd en fouten worden voorkomen.
- De Pilot automatisch ingevulde btw/winstaangifte in samenwerking met fiscaal dienstverleners in het MKB om het gemakkelijker maken om aangifte te doen.
- Het makkelijker betalen via iDEAL.
- Burgers en bedrijven informeren en gericht voorlichten over e-commerce en hulp aan ondernemers bieden bij registratie voor btw-afdracht in EU-verband.
- Toezicht achteraf op bijvoorbeeld de aftrek van voorbelasting.
- Nauwe samenwerking met de FIOD als het gaat om de bestrijding van btw-carroussel fraude.

Europese aanpak van het btw-nalevings-gat

De aanpak van het btw-nalevings-gat vindt ook plaats op Europees niveau. Zo ontstaat er steeds meer samenwerking en uitwisseling van

³ Kamerstuk 31 066, nr. 958.

informatie tussen de belastingdiensten in de EU. De basis daarvoor is de Verordening administratieve samenwerking en btw-fraudebestrijding.⁴ In 2010 werd op initiatief van Frankrijk en Nederland Eurofisc gelanceerd: een samenwerking van Europese fraudebestrijders die elkaar op die manier snel kunnen vinden en daarbij informatie uitwisselen over mogelijke fraudepatronen en -netwerken: een zogenaamd *early warning* systeem. Eurofisc is inmiddels verder gegroeid en kent nu vele werkvelden, waaronder één voor het herkennen en delen van nieuwe fraudetrends. Tevens is de genoemde verordening onlangs aangepast en biedt nu meer mogelijkheden tot gerichte intensieve samenwerking.⁵ Daarnaast is onder invloed van het Nederlands voorzitterschap van de EU een nieuwe data-analyse-tool EU-breed aanvaard: *Transaction Network Analysis* (TNA), dat nu een aantal jaar operationeel is en waar alle lidstaten vrijwillig aan deelnemen. TNA versnelt de informatievergaring met data uit het VIES⁶ om de deelnemers in de carrousel-fraude-netwerken in beeld te krijgen.

De meest recente stap van de Commissie betreft het pakket met btw-regels voor het digitale tijdperk dat op dezelfde dag als het rapport is gepubliceerd. Een BNC-fiche met de beoordeling van dit pakket heeft uw Kamer op 3 februari ontvangen.⁷ Naast administratieve lastenverlichting en het verminderen van nalevingskosten heeft het pakket het bestrijden van fraude en een verdere versterking van de controle op het innen van btw-inkomsten als doel. Onderdeel van het pakket betreft de introductie van een Europees digitaal rapportagesysteem voor intracommunautaire transacties, waarbij gebruik wordt gemaakt van real-time-reporting. Lidstaten behouden de vrijheid om daarnaast een apart digitaal rapportagesysteem voor binnenlandse transacties in te voeren. Een aantal lidstaten, waaronder Italië, Hongarije en Spanje, hebben een binnenlands rapportagesysteem op basis van real-time-reporting. Zo hebben bedrijven in Spanje vier dagen om facturen van binnenlandse transacties elektronisch in te dienen en in Hongarije is dit slechts één dag. Italië gaat nog een stap verder en vereist dat alle facturen aan de Belastingdienst worden toegezonden en pas na goedkeuring door de Belastingdienst aan de afnemer van de ondernemer worden verzonden.⁸ Volgens het rapport zijn de btw-nalevings-gaten in Italië en Hongarije in de jaren na introductie geleidelijk gedaald. Daarbij dient opgemerkt te worden dat deze daling ook al in de jaren voorafgaand aan de introductie was ingezet. In Spanje is het btw-nalevings-gat vrij stabiel gebleven na introductie. Dit kan komen doordat het btw-nalevings-gat van Spanje al relatief laag was (gemiddeld 4.9% over de afgelopen vijf jaar).

Een aanvullend binnenlands rapportagesysteem vergt van ondernemers en de Belastingdienst investeringen in onder meer IT-systemen en analysetools. Gelet op het relatief lage btw-nalevings-gat in Nederland en de bestaande aanpak van de btw-carrouselfraude wordt een dergelijke investering nu niet overwogen. Dit heb ik nader toegelicht in de beantwoording van een aantal Kamervragen.⁹ Nederland is in beginsel positief

⁴ Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (herschikking). EUR-Lex – 32010R0904 – EN – EUR-Lex (europa.eu).

⁵ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/LSU/?uri=celex:32010R0904> (een van deze).

⁶ Gegevens over intracommunautaire transacties worden uitgewisseld in het *VAT Information Exchange System* (VIES).

⁷ Kamersutk 21 112, nr. 3599.

⁸ Voor een gedetailleerde beschrijving van de binnenlandse rapportageverplichtingen van Spanje, Hongarije en Italië verwijs ik u naar Volume I, hoofdstuk 2.3.3, box 1, bladzijde 27 en 28 van het finale rapport over digitale rapportageverplichtingen van het pakket met btw-regels voor het digitale tijdperk: *VAT in the Digital Age_Final Report Volume 1_V Pdf* (europa.eu).

⁹ Aanhangsel Handelingen II 2022/23, nr. 1308.

over het pakket met btw-regels voor het digitale tijdperk waarmee op verschillende terreinen de btw-inkomsten beter kunnen worden gehandhaafd. Nederland heeft in de Europese onderhandelingen aangegeven voorstander te zijn van de mogelijkheid voor lidstaten om op vrijwillige basis een eigen digitaal rapportagesysteem voor binnenlandse transacties in te voeren, zolang dit systeem binnen een kader blijft dat aansluit op het Europese digitale rapportagesysteem voor intracommunautaire transacties. Dat biedt lidstaten de gelegenheid om, indien gewenst, een systeem in te richten dat past binnen de maatschappelijke en economische doelstellingen van een lidstaat en tegelijkertijd de grote diversiteit in binnenlandse rapportagesystemen die op het moment in de EU bestaat inperkt.

Tot slot dient opgemerkt te worden dat het btw-nalevings-gat helaas nooit volledig zal verdwijnen. Het uitvoerings- en handhavingsbeleid en Europese samenwerking kunnen bepaalde oorzaken, zoals faillissementen, niet voorkomen.

Btw-beleids-gat

Oorzaken van het btw-beleids-gat

Het btw-beleids-gat vergelijkt de werkelijke situatie waarin een deel van de geleverde goederen en diensten zijn vrijgesteld of worden belast tegen het verlaagde btw-tarief met de hypothetische situatie waarin alle geleverde goederen en diensten tegen het normale btw-tarief worden belast. De samenstelling van het btw-beleids-gat verschilt in iedere lidstaat en het rapport maakt per lidstaat alleen onderscheid tussen het deel van het btw-beleids-gat dat is te wijten aan de verlaagde btw-tarieven en het deel dat wordt veroorzaakt door de vrijstellingen.

Het btw-beleids-gat in de EU en Nederland

Het btw-beleids-gat is significant groter dan het btw-nalevings-gat en werd voor de EU als geheel in 2020 geschat op 45,8% (1.043 miljard euro). Dit is een lichte stijging tegenover 2019, waarin het btw-beleids-gat werd geschat op 44,5% (1.062 miljard euro). De daling van het bedrag ondanks een procentuele stijging van het gat is te wijten aan de afgenomen btw-grondslag en extra ingevoerde verlaagde tarieven, veroorzaakt door de covid-19 pandemie. In 2020 werd EU-breed ongeveer 9,9% (231 miljard euro) van het btw-beleids-gat veroorzaakt door verlaagde btw-tarieven en 35,8% (812 miljard euro) door vrijstellingen. Het grootste gedeelte van deze vrijstellingen ziet echter op diensten die volgens (Europese) regelgeving niet met btw belast mogen worden, zoals de levering van publieke goederen en diensten (handelen als overheid) (19,12%), huurwaarde van eigen onroerend goed (8,20%) en financiële diensten (2,01%). Het btw-beleids-gat veroorzaakt door optionele vrijstellingen – waarover lidstaten zelf mogen beslissen ze toe te passen en nationale goedkeuringen – betrof 6,52% (148 miljard euro).

In 2020 betrof het btw-beleids-gat in Nederland 49,16% (58,7 miljard euro). Hiervan werd 8,51% (10,2 miljard euro) veroorzaakt door verlaagde btw-tarieven en 40,65% (48,5 miljard euro) door vrijstellingen. In Nederland is een aantal sectoren (o.a. de publieke en financiële sector), waarin grotendeels onbelastbaar of vrijgesteld wordt gepresteerd, relatief groot. Hierdoor ligt het Nederlandse btw-beleids-gat veroorzaakt door vrijstellingen boven het Europese gemiddelde. Het gaat hier echter om vanuit de btw-regelgeving onbelaste of verplichte vrijstellingen. Het deel van het Nederlandse btw-beleids-gat veroorzaakt door optionele vrijstellingen lag met 2,24% (2,7 miljard euro) juist onder het Europees

gemiddelde. Het totale btw-beleids-gat liet de afgelopen jaren in Nederland een dalende trend zien, waarbij een grote daling plaatsvond in 2019 door de verhoging van het verlaagde btw-tarief van 6% naar 9%, zie onderstaande tabel. Door die verhoging kwam het verlaagde tarief dichterbij het algemene btw-tarief te liggen.

Tabel 2

Nederland	2016	2017	2018	2019	2020
Btw-beleids-gat (mrd)	55,7	56,6	58,6	58,7	58,7
Verlaagde tarieven (mrd)	11,9	12,4	13	11	10,2
Vrijstellingen (mrd)	43,8	44,1	45,6	47,8	48,5
% totaal btw-beleids-gat	52,5	51,6	50,8	48,5	49,2

Invulling Btw-richtlijn 2006 door Nederland en evaluatie daarvan

Het uitgangspunt van de Btw-richtlijn 2006 is dat alle goederenleveringen en diensten belast zijn tegen het algemene btw-tarief. Op bepaalde goederenleveringen en diensten, namelijk die zijn opgenomen in een lijst (bijlage III) bij de Btw-richtlijn 2006, kunnen lidstaten een verlaagd tarief toepassen. Lidstaten zijn vrij om te bepalen of zij een verlaagd btw-tarief toepassen op die goederenleveringen en diensten, binnen de beperkingen die de Btw-richtlijn stelt. Op 6 april 2022 is «de Btw-tarievenrichtlijn» in werking getreden.¹⁰ Deze richtlijn heeft de Btw-richtlijn 2006 gewijzigd en heeft lidstaten en de EU meer beleidsruimte gegeven bij het vaststellen van verlaagde btw-tarieven. Op 3 juni 2022 heb ik uw Kamer over deze beleidsruimte geïnformeerd en aangegeven hoe het Kabinet met de beleidsruimte omgaat.¹¹

Nederland maakt ruim gebruik van de mogelijkheden om een verlaagd tarief toe te passen. Veel van de goederenleveringen en diensten waarop een verlaagd tarief wordt toegepast, bijvoorbeeld op voedingsmiddelen, vielen al onder het verlaagde tarief onder de voorganger¹² van de huidige Wet op de Omzetbelasting die dateert uit 1968 en zijn mede om die reden blijven bestaan.¹³ Het is (daarom) goed om fiscale regelingen, waaronder verlaagde btw-tarieven, periodiek te beoordelen op nut en noodzaak. Momenteel wordt daarom conform de regeling periodiek evaluatieonderzoek het verlaagde btw-tarief in Nederland breed geëvalueerd waarbij onder meer wordt gekeken naar de doeltreffendheid en doelmatigheid daarvan. Dit onderzoek wordt naar verwachting in maart 2023 opgeleverd door onderzoeksbureau Dialogic. Nadat het onderzoek is afgerond zal ik de uitkomsten bestuderen en met uw Kamer delen. Zoals ik in mijn brief van 20 september 2022 over het onderzoek en plan van aanpak fiscale regelingen heb aangegeven heb ik de ambitie om negatief geëvalueerde regelingen af te schaffen, te versoberen of aan te passen.¹⁴ Daarbij heb ik aangegeven dat ik hierover graag met uw Kamer het gesprek aanga en ik ga ervanuit dat we elkaar kunnen vinden in deze ambitie.

¹⁰ Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG.

¹¹ Kamerstuk 32 140, nr. 119.

¹² De Wet op de Omzetbelasting 1954.

¹³ Inwerkingtredingsdatum was 1 januari 1969.

¹⁴ Kamerstuk 32 140, nr. 140.

De optionele vrijstellingen, waarover Nederland zelf kan beslissen, lopen niet mee in het periodiek evaluatieonderzoek van het verlaagde btw-tarief in Nederland. Deze vrijstellingen worden in 2024 geëvalueerd op onder meer doeltreffend- en doelmatigheid.

De Staatssecretaris van Financiën,
M.L.A. van Rij