



Ministerie van Financiën

## **Belastingheffing in Europa**

Bouwstenen voor een beter belastingstelsel

Datum 1 mei 2020

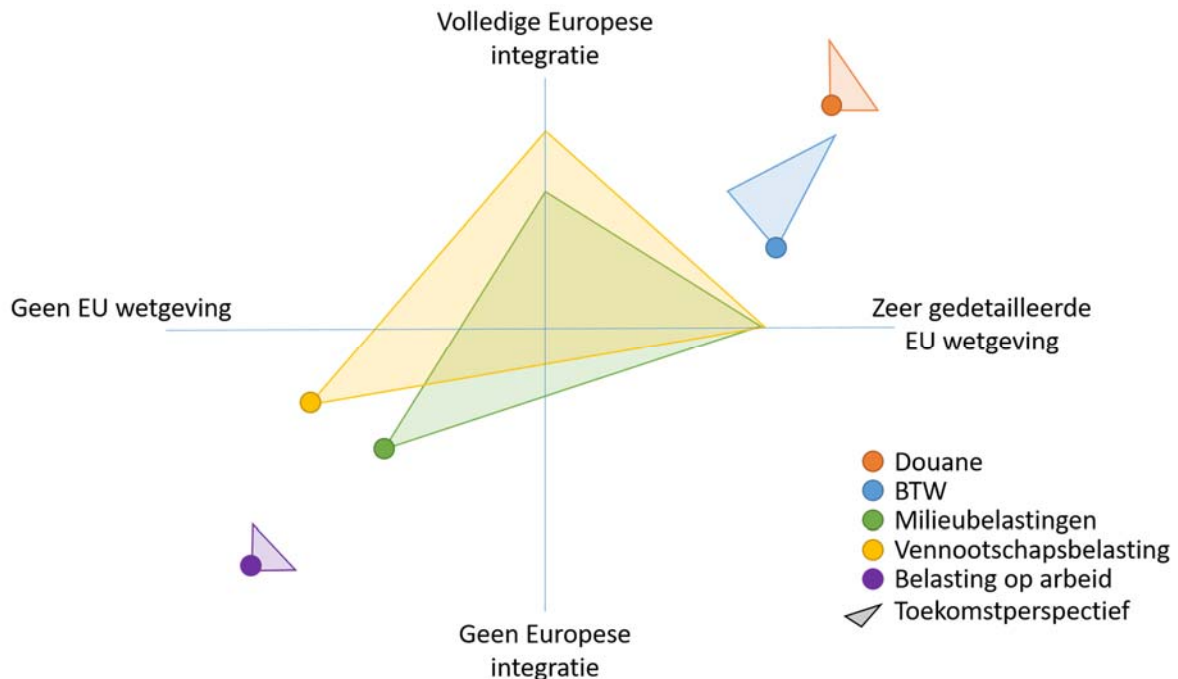
Status Definitief



## **Inhoudsopgave**

<b>1. Samenvatting</b>	<b>4</b>
<b>2. Inleiding</b>	<b>6</b>
<b>3. Kader</b>	<b>7</b>
3.1 Historie Europese Unie	7
3.2 Europese samenwerking op fiscaal terrein	7
3.3 Mogelijkheden voor samenwerking in Europa	10
<b>4. Uitwerking belastingmiddelen</b>	<b>12</b>
4.1 Vennootschapsbelasting	12
4.2 Milieubelastingen	15
4.3 Douane	18
4.4 BTW	21
4.5 Belasting op arbeid	24

## 1. Samenvatting



Bovenstaande visualisatie geeft een indicatie weer waar de potentiële ruimte ligt voor vijf uiteenlopende belastingmiddelen (belasting op arbeid, btw, douane, milieubelastingen en vennootschapsbelasting) wat betreft eventuele verdere Europese integratie. Deze ruimte kan gezien worden als het gebied waar Europese integratie een meerwaarde kan hebben ten opzichte van een nationale aanpak. Hierbij is gekeken naar de mate van de harmonisatie en naar de mate van detail in de Europese wetgeving. Bij het bepalen van de mate van de meerwaarde is gebruik gemaakt van de volgende drie economische criteria:

1. Gelijk speelveld binnen de interne markt,
2. Mobiliteit van productiefactoren, en
3. Concurrentiekracht van de EU.

De bovenstaande vijf belastingen zijn grofweg in drie categorieën te onderscheiden. De eerste categorie (linksonder in de visualisatie) heeft weinig last van fiscale concurrentie: verdere integratie heeft weinig tot geen enorme meerwaarde en kan misschien zelfs leiden tot een slechter resultaat in vergelijking met de huidige (nationale) situatie. Een goed voorbeeld hiervan is de belasting op arbeid.

De tweede categorie (rond het middelpunt van de visualisatie) is zeer gevoelig voor fiscale concurrentie, en de wetgeving is nog voornamelijk een nationale aangelegenheid. Verdere Europese integratie kan zorgen voor een gelijk(er) speelveld binnen de EU en voor een sterkere concurrentiepositie jegens landen buiten de EU. Voor deze groep is de potentiële ruimte het grootst omdat er tot nu toe relatief weinig harmonisatie heeft plaatsgevonden en de Europese opschaling de concurrentiedruk doet verminderen. De milieubelastingen en de vennootschapsbelasting zijn goede voorbeelden hiervan.

De wetgeving van derde categorie (rechtsboven in de visualisatie) is al in grote mate geharmoniseerd. Hierdoor is er sprake van minder druk van fiscale concurrentie maar doen zich andere uitdagingen voor. Zo kan bestaande wetgeving gewenste diepgang missen die nodig is voor een eenduidige uitvoering in de EU. Er kan ook sprake zijn van de noodzaak om wetgeving te

moderniseren en daarmee aan te sluiten op de noden en omstandigheden van de huidige tijd. De belastingmiddelen btw en douane vallen onder deze categorie.

## 2. Inleiding

De afgelopen decennia zijn de lidstaten van de Europese Unie (hierna: EU) steeds nauwer gaan samenwerken. In de beginjaren ging het bij de samenwerking tussen lidstaten veelal om de handel en de economie, maar vandaag de dag houdt de EU zich ook bezig met tal van andere onderwerpen die rechtstreeks raken aan het dagelijkse leven, zoals: burgerrechten, het garanderen van vrijheid, veiligheid en rechtvaardigheid en milieu- en consumentenbescherming.

Er wordt binnen de EU, en ook op mondiaal niveau, in toenemende mate samengewerkt op belastinggebied. Dat geeft soms spanningen in de overleggen van de lidstaten hierover. Belastingstelsels zijn immers de uitkomst van een democratisch proces, waarbij belangrijke politieke keuzes ten grondslag liggen aan het belastingstelsel. Daarom zijn de meeste belastingmiddelen van oudsher op nationaal niveau georganiseerd. Het hebben van een verzorgingsstaat is bijvoorbeeld niet mogelijk zonder het heffen van belasting. De primaire functie van belastingheffing is het genereren van inkomsten om collectieve uitgaven te financieren. Daarnaast wordt het belastingstelsel ook gebruikt om andere doelen te bereiken, zoals een evenwichtige inkomensverdeling, een hoger arbeidsaanbod of het beprizen van milieueffecten.

De inrichting van een belastingstelsel heeft grote invloed op keuzes die burgers en bedrijven maken. Zo gaan mensen minder werken als belastingen op arbeid hoog zijn, maken mensen andere keuzes door consumptiebelastingen en investeren bedrijven minder of op een andere plaats door winstbelastingen. Uit onderzoek blijkt dat belastingen op inkomen – en dan vooral de vennootschapsbelasting en de belasting op arbeid – het meest negatief uitpakken voor de economische groei. Voor belastingheffing op vermogen of consumptie geldt dat in mindere mate.<sup>1</sup>

De nieuwe Commissievoorzitter Ursula von der Leyen heeft, net als haar voorganger, in haar *political guidelines* gepleit voor meer Europese samenwerking op fiscaal terrein.<sup>2</sup> Ook in de *mission letter* aan Commissaris Gentiloni is die lijn zichtbaar.<sup>3</sup> Het eerste werkprogramma van de Commissie Von der Leyen bevat dan ook verschillende initiatieven voor verdergaande fiscale integratie en samenwerking.<sup>4</sup>

Vooruitlopend op deze initiatieven en met het oog op de politieke en maatschappelijke verdeeldheid over Europese thema's, wordt hier, in het kader van het bouwstenenproject, uiteengezet wat de huidige mate van Europese integratie is en welke (met name economische) argumenten een rol spelen bij de afweging voor meer of minder samenwerking op fiscaal gebied in Europees verband<sup>5</sup>. Daarbij wordt ingegaan op uiteenlopende belastingmiddelen die in verschillende fases van Europese integratie zitten. Zo zijn de btw en douane in sterke mate geharmoniseerd. De vennootschapsbelasting en de milieubelasting zijn in beperkte mate van geharmoniseerd. Ten slotte, wordt er ingegaan op de belasting op arbeid, waar de soevereiniteit in zeer grote mate bij de lidstaten ligt. Waar mogelijkheden gezien worden voor meer integratie, wordt er ingegaan op de vraag welke vormgeving van Europese integratie zich hier het beste toe leent.

<sup>1</sup> Zie bijvoorbeeld Akgun, O., D. Bartolini and B. Cournède (2017), "The capacity of governments to raise taxes", *OECD Economics Department Working Papers*, No. 1407, OECD Publishing, Paris of OECD (2010), Tax Policy Study No. 20 - Tax Policy Reform and Economic Growth, Annex B.

<sup>2</sup> De beleidsagenda waarmee zij in juli 2019 haar politieke prioriteiten aan het EP presenteerde in aanloop naar de stemming over haar kandidatuur.

<sup>3</sup> [https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/mission-letter-paolo-gentiloni\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/mission-letter-paolo-gentiloni_en.pdf)

<sup>4</sup> [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/cwp-2020\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/cwp-2020_en.pdf)

<sup>5</sup> Deze bouwsteen gaat niet in op de verhouding tussen lokale en nationale belastingheffing.

### **3. Kader**

#### **3.1 Historie Europese Unie**

De samenwerking binnen Europa vindt zijn oorsprong in de wens een oorlog in Europa in de toekomst te voorkomen. Frankrijk, Duitsland, Italië en de Benelux-landen richtten in 1952 de Europese Gemeenschap van Kolen en Staal op om de productie van kolen en staal onder het gezag van een gemeenschappelijke Hoge Autoriteit te plaatsen. In het verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, het Verdrag van Rome (1957), is de wens genoemd met gemeenschappelijk optreden de economische en sociale vooruitgang van de landen te verzekeren. Barrières die Europa verdelen, zouden verwijderd moeten worden. De eenheid en solidariteit binnen Europa moest worden versterkt en de harmonische ontwikkeling bevorderd door het verschil in ontwikkeling tussen de verschillende gebieden te verminderen. In 1968 werd de douane-unie tot stand gebracht tussen de zes oorspronkelijke lidstaten van de Europese Economische Gemeenschap.

Met de ondertekening van het verdrag van Maastricht (1992) is een belangrijke stap gezet voor verdere integratie binnen de EU. Het Europees Parlement krijgt wetgevende macht en de basis wordt gelegd voor de euro als gezamenlijke munt. In de preambule van het verdrag is aangegeven een nieuwe etappe te willen markeren in het proces van Europese integratie dat startte met de oprichting van de Europese Gemeenschap en waarin de solidariteit tussen de lidstaten wordt versterkt.

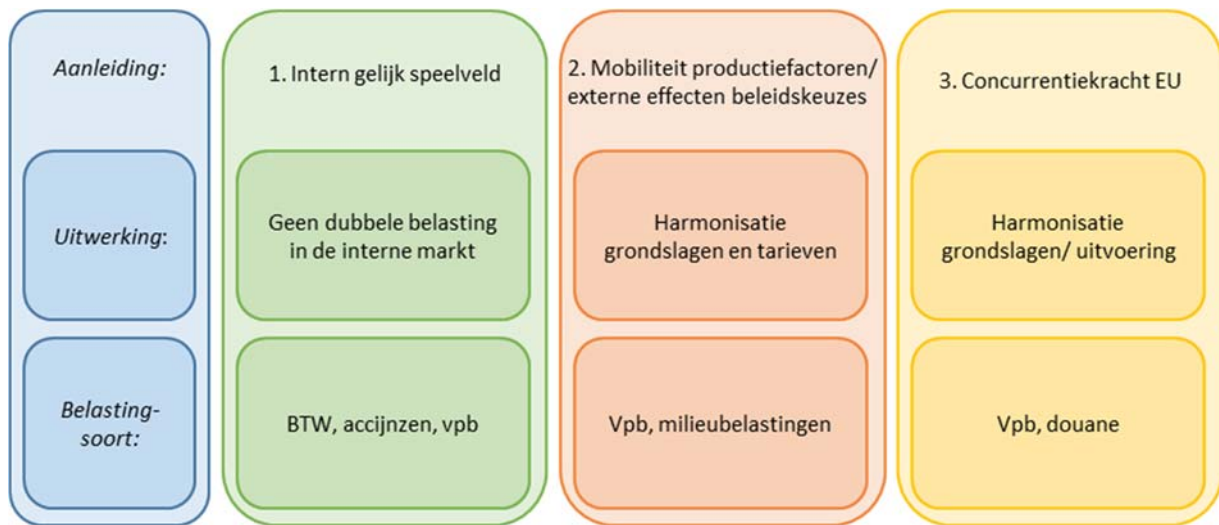
Op 1 januari 1993 is als uitvloeisel van het verdrag van Maastricht de interne markt in werking getreden. Binnen de interne markt bestaat een vergaande mate van harmonisatie, waardoor vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal mogelijk is. Binnen de interne markt bestaat een vergevorderde harmonisatie van douane-regels, btw-regels en accijnzen en zijn handelsbarrières verboden.

#### **3.2 Europese samenwerking op fiscaal terrein**

De algemene hogere doelstellingen van de EU zijn: bevordering van economische en sociale vooruitgang en de verdieping van de solidariteit tussen de landen. Deze bouwsteen gaat in op mogelijke toekomstrichtingen voor fiscale samenwerking binnen de EU. Daarbij staan de volgende belangrijke (economische) criteria centraal:

1. Een gelijk speelveld binnen de interne markt
2. Mobiliteit van productiefactoren
3. Verbeteren van de concurrentiekracht van de EU

Onderstaande figuur combineert deze aanleidingen voor Europese samenwerking met de vorm waarin dat kan gebeuren en voor welke belastingsoorten dat vooral van belang is. Onder de figuur wordt dit voor elk criterium nader toegelicht.



### 3.2.1 Intern gelijk speelveld

Harmonisatie creëert een verdergaand gelijk speelveld op de Europese binnenmarkt. Eerste vereiste daarvoor is het loslaten van invoerheffingen onderling, anders kan geen sprake zijn van een douane-unie. Het ontbreken van gelijke regels voor het vrij verkeer kunnen leiden tot een oneerlijk competitief voordeel wanneer bepaalde lidstaten lagere standaarden introduceren. Voor de belastingheffing zijn gelijke uitgangspunten daarom van groot belang. In dat kader kan gedacht worden aan het voorkomen van dubbele belasting door indirecte belastingen alleen te heffen in het land van consumptie en bij export van goederen en diensten. Op het terrein van de vennootschapsbelasting voorkomen de rente- en royaltyrichtlijn en de moederdochterrichtlijn eventuele dubbele belastingheffing op bedrijfswinsten vanuit hetzelfde oogpunt. Het voorkomen van verschillen in belastingdruk tussen binnenlandse en buitenlandse bedrijven draagt bij aan eerlijke concurrentie en zorgt zo indirect voor meer specialisatie en economische groei.

### 3.2.2 Mobiliteit van productiefactoren / externe effecten beleidskeuzes

Sinds de jaren '80 is er sprake van steeds verdergaande globalisering en is de mobiliteit van vooral de productiefactor kapitaal toegenomen. De interne markt van de EU versterkt dat verder. Daarnaast zorgt de interne markt ook voor een grotere mobiliteit van de productiefactor arbeid. Deze toegenomen mobiliteit van productiefactoren draagt bij aan een hogere economische groei, maar kan als keerzijde hebben dat beleidsconcurrentie tussen lidstaten toeneemt. Daarbij wegen landen niet mee dat hun beleidskeuzes ook een impact hebben op andere landen (extern effect). Een voorbeeld is een verlaging van de vennootschapsbelasting. Dat kan door de mobiliteit van kapitaal zorgen voor extra investeringen en een hogere economische groei in het land dat daartoe besluit, maar heeft op een naburig land misschien wel het tegenovergestelde effect. Concurrentie om productiefactoren kan leiden tot een race naar de bodem op allerlei terreinen en zou de welvaart van de gehele samenleving kunnen schaden aangezien dit, onder andere, tot onvoldoende aanbod van publieke goederen en diensten leidt.<sup>6</sup> Of daar daadwerkelijk sprake van zal zijn, hangt af van de mogelijkheden van landen om ook de uitgavenzijde van de begroting (neerwaarts) aan te passen en de beschikbaarheid en kansrijkheid van hogere belastingheffing op andere grondslagen.<sup>7</sup>

De mobiliteit van productiefactoren zorgt ervoor dat landen in sommige situaties beleid alleen effectueren door internationale samenwerking. Het beprijzen van milieueffecten is daar een

<sup>6</sup> Clingendael rapport: De staat van de Interne Markt. Op zoek naar een nieuw model

<sup>7</sup> Keuschnigg, Christian & Loretz, Simon & Winner, Hannes, 2014. "Tax Competition and Tax Coordination in the European Union: A Survey," Economics Working Paper Series 1427, University of St. Gallen, School of Economics and Political Science.



voorbeeld van. Een land dat kiest voor een heffing die aangrijpt bij bijvoorbeeld een hoog energieverbruik of milieubelastende activiteiten kan daardoor investeringen mislopen, met een lagere productiviteit en lagere economische groei als gevolg. Zo kan het beprijzen van milieueffecten uiteindelijk toch leiden tot een negatief effect op de economische groei en welvaart. Nationaal strenger beleid zorgt voor een verplaatsing van het probleem, en niet per se voor de oplossing ervan. Samenwerking op bij voorkeur mondiaal en anders op Europees niveau is daarom essentieel om het gewenste beleidsdoel te bereiken. De aanpak van belastingontwijking door internationale ondernemingen is een ander voorbeeld in deze categorie: een internationaal gecoördineerde actie is vereist om het probleem echt aan te pakken omdat een nationale aanpak vaak slechts tot een verplaatsing van het probleem leidt.

#### Het belasten van vermogen en internationale gegevensuitwisseling

Ook het belasten van vermogens van particulieren vraagt om internationale samenwerking, maar van veel minder vergaande aard. Door gegevensuitwisseling tussen Belastingdiensten kan voorkomen worden dat belasting over liquide vermogensvormen zoals beleggingen, spaarrekeningen of erfenissen ontweken wordt, maar ook om informatie te verkrijgen over vastgoed in het buitenland. Als deze gegevensuitwisseling goed werkt, bestaat op dit terrein verder relatief veel nationale beleidsruimte en is samenwerking of coördinatie enkel nodig op het gebied van de gegevensuitwisseling.

#### Grens(streek)effecten

Bij sommige indirecte belastingen, zoals de btw en brandstofaccijnzen, zijn grenseffecten van belang als consumenten om fiscale redenen 'over de grens boodschappen doen'. Als grenseffecten een grote rol spelen, zijn slechts beperkte tariefverschillen houdbaar.

### **3.2.3 Verbeteren van de concurrentiekracht van de Europese Unie**

De Europese Unie is goed voor circa 15% van de wereldimport en -export en zo één van de drie grootste economische machten in de wereldhandel. Het bbp was eind 2018 met 18,7 biljoen US dollar slechts 1,7 biljoen lager dan dat van de VS en meer dan 5 biljoen meer dan dat van China.<sup>8</sup>

De EU is, in tegenstelling tot de andere economische machten, een verzameling van landen, die samen een interne markt vormen. Niet alle wet- en regelgeving waar bedrijven mee te maken krijgen, is geharmoniseerd. Een belangrijk voorbeeld daarvan is de belastingheffing. Elk land kent zijn eigen belastingstelsel, met eigen grondslagen, en een eigen belastingdienst. Dat betekent voor bedrijven dat zij belastingaangiftes moeten indienen voor de verschillende middelen in elke lidstaat waar het bedrijf actief is, met telkens andere toepasselijke regelgeving.

Verdere stappen naar harmonisatie zouden het voor bedrijven gemakkelijker en goedkoper maken om in meerdere Europese landen actief te zijn. Dat geldt vooral als het gaat om de vennootschapsbelasting en de (uitvoering van) de douane. Dat vergroot de efficiëntie van de productie van bedrijven en versterkt de positie van de EU als economische grootmacht.

#### Effecten van nationale beleidskeuzes op de concurrentiekracht van de EU

Daarnaast is het van belang dat alle EU-lidstaten streven naar een belastingstelsel dat keuzes van burgers en bedrijven zo min mogelijk belemmert. De interne markt zorgt, bovenop het effect van steeds meer globalisering, voor een sterke verwevenheid van de EU economieën. Nog meer dan vroeger zal tegenvallende of juist aantrekkende economische groei bij handelspartners doorwerken in de Nederlandse economie. Zo zal een terugvallende consumptie of productie in Duitsland bijvoorbeeld doorwerken in de Nederlandse economie door een afname van de export en doorvoer. Dat maakt dat ook de mate waarin andere Europese landen kiezen voor een belastingstelsel dat de economische groei zo min mogelijk belemmert een (extern) effect heeft op Nederland. Hoe 'beter' andere EU-landen hun belastingstelsel inrichten, hoe groter de positieve uitstralingseffecten daarvan voor Nederland. Andersom gaat dat uiteraard ook op.

---

<sup>8</sup> [https://www.europa-nu.nl/id/vh6tqk1kv3pv/europese\\_unie\\_in\\_cijfers](https://www.europa-nu.nl/id/vh6tqk1kv3pv/europese_unie_in_cijfers)

Vanuit dit oogpunt is in de Eurogroep ook nadrukkelijk aandacht besteed aan de hoogte van de lasten op arbeid door deze te gaan 'benchmarken' met als streven een verlaging.<sup>9</sup> Landen kunnen zo hun eigen concurrentiekracht verbeteren ten opzichte van andere landen, waaronder de EU-landen, maar daarmee neemt ook de concurrentiekracht van de EU als geheel ten opzichte van landen daarbuiten toe. Kort gezegd heeft het voor het belastingstelsel de voorkeur om als land het aandeel van de belasting op inkomen (winst en arbeid) te verlagen en te kiezen voor hogere belastingen op vastgoed, consumptie en, in toenemende mate, milieu. Vanuit deze invalshoek is het zinvol om in overleg te treden over 'best practices' en is samenwerking wenselijk, maar staat dat helemaal los van harmonisatie van grondslagen of tarieven. De samenstelling van de belastingmix van een land hangt immers ook sterk samen met de instituties en vormgeving van de verzorgingsstaat.<sup>10</sup>

### 3.3 Mogelijkheden voor samenwerking in Europa

Samenwerken in Europa kan op verschillende manieren, elk met een verschillende mate van intensiteit. De gewenste en meest voorkomende vorm van samenwerking is die waarbij alle lidstaten dezelfde kant op willen en regelgeving in de vorm van een richtlijn, verordening of andere rechtshandeling voor de gehele EU wordt ingevoerd. Echter, op fiscaal niveau is het niet altijd mogelijk om zulke maatregelen te nemen. Er zijn verschillen in de belastingstelsels die verdere samenwerking kunnen blokkeren en de politieke voorkeuren liggen op het gebied van belastingen voor elk land anders. Waar een maatregel op nationaal niveau effectiever kan zijn, ligt Europese samenwerking vanzelfsprekend niet voor de hand. Op sommige fiscale terreinen is al vergaande samenwerking binnen de EU. Dit is met name het geval voor de btw en op het gebied van de Douane.

Het kan wenselijk zijn om de samenwerking te zoeken binnen de EU op onderwerpen waar geen afspraak tussen alle EU-lidstaten tot stand kan komen. Er kan dan ook op andere manieren worden samengewerkt tussen (een kleinere groep) lidstaten. Voor belastingen kan gedacht worden aan samenwerking in een kopgroep, mogelijk uitlopend in nauwere samenwerking of samenwerking middels een intergouvernementeel samenwerkingsverband. Deze vormen worden in deze paragraaf verder uitgelegd. In sommige gevallen is er ook verdergaande integratie geweest met staten die buiten de EU vallen, zoals bij het Verdrag van Schengen waaraan vier niet EU-lidstaten deelnemen (Noorwegen, IJsland, Liechtenstein en Zwitserland).<sup>11</sup>

Voor fiscale wetgeving geldt overigens dat nieuwe regels op dit gebied altijd met unanimiteit van stemmen aangenomen moeten worden. Het voordeel hiervan is dat in de besluitvorming ook rekening wordt gehouden met de wensen van de kleinere lidstaten. Het nadeel is dat een uiteindelijk akkoord langer op zich kan laten wachten. Hoewel er vanuit de Commissie stemmen opgaan voor het invoeren van (bepaalde) fiscale maatregelen met een gekwalificeerde meerderheid van stemmen, is dit nog lang geen uitgemaakte zaak. Ook deze keuze zal immers unaniem genomen moeten worden.

#### 3.3.1 Nauwere samenwerking

Nauwere samenwerking kan een belangrijke rol spelen op gebieden waar unanimiteit is vereist, maar er bijvoorbeeld verzet is van één of enkele lidstaten. Door het vetorecht van lidstaten kan verdere integratie op een specifiek terrein in principe worden geblokkeerd. Als minimaal negen lidstaten toch verder willen met het voorstel, kunnen zij een nauwere samenwerking aangaan, mits de Europese Commissie en het Europees Parlement ermee hebben ingestemd.

In het Europees Verdrag is de mogelijkheid geregeld voor 'nauwere samenwerking'.<sup>12</sup> Deze bepalingen regelen dat een groep landen binnen de bevoegdheden en instellingen van de EU nauwer kan samenwerken op de niet-exclusieve terreinen van de EU. Om dit te kunnen doen moet

<sup>9</sup> <http://italia2014.eu/media/2066/eurogroup-statement-12-september-2014.pdf>

<sup>10</sup> Een voorbeeld hiervan is de financiering van pensioenen.

<sup>11</sup> AIV advies "Gedifferentieerde integratie verschillende routes in de EU-samenwerking", Den Haag

<sup>12</sup> Artikel 20 VEU en de artikelen 326 tot en met 334 VwEU

wel een bepaalde procedure worden gevolgd en moet er voldaan worden aan de voorwaarden die genoemd zijn in de bepalingen. Zo moet onder andere de groep bestaan uit minimaal negen lidstaten, moet de Raad met gekwalificeerde meerderheid een machtiging geven om de nauwere samenwerking aan te gaan, moeten de rechten en plichten van de niet-deelnemende landen worden geëerbiedigd en mag de samenwerking geen afbreuk doen aan de interne markt. Ook moet duidelijk zijn dat de nagestreefde doelstellingen niet binnen een redelijke termijn door de EU in haar geheel kunnen worden verwezenlijkt.

Succesvolle voorbeelden van de toepassing van nauwere samenwerking zijn het recht betreffende echtscheidingen met een internationale dimensie, het instellen van een eenheidsoctrooibeschermering en het opstellen van het EOM (Europees Openbaar Ministerie). Een voorbeeld van een fiscaal onderwerp waarop wordt geprobeerd tot nauwere samenwerking over te gaan, is de Financial Transaction Tax<sup>13</sup>. Overigens kunnen lidstaten die in eerste instantie niet meedoen, later alsnog aansluiten. Zodoende kan een voorstel voor nauwere samenwerking op termijn in EU-brede regelgeving uitmonden.

### **3.3.2 Intergouvernementele samenwerking als (tijdelijke) benadering**

Samenwerking tussen nationale regeringen van Europese lidstaten is ook mogelijk, bijvoorbeeld zoals in Benelux-verband. Dit samenwerkingsverband tussen België, Nederland en Luxemburg is op 1 januari 1944 gestart in de vorm van een douane-unie. In 2008 werd een nieuw Benelux-verdrag ondertekend en werden er drie kernthema's benoemd: interne markt en economische unie, duurzame ontwikkeling en justitie en binnenlandse zaken.

Door bij specifieke dossiers samen op te treden in EU overleg, krijgen de drie lidstaten meer gewicht en kunnen zij hun belangen krachtiger verdedigen. Ook kan de Benelux fungeren als proeftuin omdat het bestaan van het samenwerkingsverband het vergemakkelijkt afspraken te maken over projecten. Zo kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de pilot die uiteindelijk heeft geresulteerd in het EU-brede TNA, een IT-tool die btw-data analyseert in de strijd tegen btw-fraude.

---

<sup>13</sup> Voorstel voor een RICHTLIJN VAN DE RAAD tot uitvoering van de nauwere samenwerking op het gebied van belasting op financiële transacties, 14 februari 2013, COM(2013) 71, 2013/0045 (CNS)

## 4. Uitwerking belastingmiddelen

Hieronder wordt ingegaan op de argumenten die een rol spelen bij de afweging in hoeverre meer samenwerking in EU verband wenselijk is voor de volgende middelen: de vennootschapsbelasting, milieubelastingen, douane, btw en belasting op arbeid. Uitgangspunt bij deze analyse is de huidige stand van zaken in de Europese Unie om aan de hand daarvan de fiscale discussies te schetsen.

### 4.1 Vennootschapsbelasting

#### 4.1.1 EU situatie: wetgeving, harmonisatie en integratie

Hoewel slechts beperkte EU-integratie heeft plaatsgevonden op het gebied van de vennootschapsbelasting, neemt deze de afgelopen jaren wel toe. Zo is er een aantal richtlijnen van toepassing, voornamelijk om grensoverschrijdende problemen aan te pakken: richtlijnen tegen belastingontwijking (ATAD1 en ATAD2), richtlijnen om grensoverschrijdende dubbele belasting te voorkomen (Rente- en royaltyrichtlijn, Moeder-dochterrichtlijn) en de richtlijn voor grensoverschrijdende fusies en overnames. Ook zijn er *soft law* regels in de Gedragscodegroep (belastingregeling ondernemingen) afgesproken over de aanpak van schadelijke belastingregimes.

#### 4.1.2 Actuele politieke en juridische discussies op dit onderwerp in de EU

Landen willen doorgaans een aantrekkelijk vestigingsklimaat creëren om investeringen van internationale bedrijven aan te trekken. Het fiscale vestigingsklimaat is één van de factoren die daarbij een rol speelt, naast bijvoorbeeld een goed opgeleide beroepsbevolking, infrastructuur, efficiënte en voorspelbare regelgeving en een goed functionerende arbeidsmarkt. Een daling van de investeringen kan remmend werken voor de economische groei, waardoor belastingverlaging de 'enige keuze' lijkt. De discussie in de EU ziet met name op het creëren van een gelijk speelveld waarbij een 'race naar de bodem' van belastinggrondslag en –tarieven voorkomen dient te worden.

De afgelopen jaren zijn er wereldwijd politieke afspraken gemaakt om agressieve belastingplanning tegen te gaan. Deze afspraken hebben geleid tot een wereldwijde fiscale minimum standaard die ook is vastgelegd in EU-richtlijnen. Verder beoordeelt de Europese Gedragscodegroep (belastingregeling ondernemingen) nieuwe regelgeving van lidstaten op mogelijke schadelijke belastingconcurrentie. Sinds 2017 toetst de Gedragscodegroep ook of landen buiten de EU zich houden aan de fiscale minimum standaard. Indien landen daar niet aan voldoen, zullen de EU lidstaten overgaan tot fiscale tegenmaatregelen. Een voorbeeld hiervan is de door Nederland aangekondigde conditionele bronbelasting: als landen zijn opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden of een te laag Vpb-tarief hebben, heft Nederland vanaf 2021 een bronbelasting op rente- en royaltybetalingen.

Naast positieve integratie door middel van richtlijnen, neemt ook de negatieve integratie op EU niveau toe. Het Hof van Justitie van de EU ontwikkelt jurisprudentie over de verenigbaarheid van nationale wetgeving met het EU-recht waardoor er een meer uniforme toepassing binnen de EU ontstaat. Voor Nederland is de afgelopen jaren een aantal uitspraken geweest over bijvoorbeeld de fiscale-eenheidsregeling, met verstrekkende (budgettaire) gevolgen.

Verder loopt al een aantal jaren de discussie over verdere integratie middels een EU vennootschapsbelastinggrondslag, de zogenoemde Common (Consolidated) Corporate Tax Base (hierna genoemd de C(C)CTB). De CCTB zorgt voor verdere integratie van wetgeving op het gebied van de vennootschapsbelasting door een gelijke belastinggrondslag te creëren binnen de EU. De CCCTB gaat nog een stap verder door de EU-winst te verdelen aan de hand van een formule die deze verdeelt over de productiefactoren arbeid, kapitaal en activa. Daarnaast is er in 2018 een voorstel gedaan om ook de digitale aanwezigheid van ondernemingen mee te nemen in deze formule. Kabinetten zijn tot nu toe kritisch geweest over verdere integratie van de vennootschapsbelastinggrondslag, wat blijkt uit het feit dat er gele kaarten zijn getrokken (zowel TK als EK) met verschillende argumenten. Het verlies van soevereiniteit was daar de belangrijkste reden voor.

Ten slotte wordt er in de OESO gesproken over een wereldwijde herverdeling van heffingsrechten (pillar 1) en een minimum belastingtarief (pillar 2). Deze onderwerpen bevatten belangrijke elementen die ook onderdeel zijn van een geharmoniseerde vennootschapsbelasting. Een uitkomst van die discussies wordt verwacht in 2020.

#### 4.1.3 Argumenten voor meer of minder EU samenwerking

*Belangrijke argumenten voor meer EU samenwerking, in de vorm van een geharmoniseerde Vpb-grondslag:*

- De mobiliteit van productiefactoren – in dit geval investeringen van bedrijven – zorgt ervoor dat op het terrein van de vennootschapsbelasting sprake is van concurrentie tussen landen om investeringen van bedrijven binnen te halen en werkt belastingontwijking door bedrijven die onder andere verschillen tussen verschillende nationale fiscale stelsels benutten in de hand. Een gezamenlijke en geconsolideerde grondslag (met 1 tarief of in ieder geval een minimum) maakt een einde aan deze problematiek tussen EU lidstaten. Dat zorgt voor een onderling gelijk speelveld en maakt een hogere belastingdruk in de vennootschapsbelasting mogelijk. Ook kan dat leiden tot een grotere opbrengst door minder belastingontwijking, afhankelijk van de verdeelsleutel voor Nederland.
- Als bij de nog vorm te geven CCTB het uitgangspunt volgt om een zo klein mogelijk effect op investeringen van bedrijven te bewerkstelligen, draagt de CCTB bij aan de concurrentiekracht van de EU met een hogere economische groei voor alle landen als gevolg.
- Daarnaast kan één heffing zorgen voor een efficiëntere productie voor bedrijven, wat ook bijdraagt aan de concurrentiekracht van de EU ten opzichte van andere economische grootmachten;
- De Commissie (en indirect de lidstaten) is meer in controle over de belastingwetgeving (positieve integratie) in plaats van achteraf op basis van de jurisprudentie van het HvJ EU tegen belemmeringen aan te lopen (negatieve integratie).

*Belangrijke argumenten tegen een EU geharmoniseerde Vpb-grondslag:*

- Een gezamenlijke en geconsolideerde grondslag kan – afhankelijk van de gehanteerde verdeelsleutel - leiden tot lagere vennootschapsbelastingopbrengsten voor op diensten gerichte landen, zoals Nederland;
- Een C(C)CTB kan een oplossing vormen voor belastingconcurrentie en ontwijking tussen Europese landen, maar een mondiale oplossing verdient de voorkeur, om een relatief gelijk speelveld te behouden met de landen buiten de EU, . Hierbij kan gedacht worden aan de discussies die nu in de OESO plaatsvinden over een wereldwijde herverdeling van heffingsrechten en een minimum belastingtarief.

#### 4.1.4 Mogelijke toekomstrichtingen en daarvoor geschikte samenwerkingsvormen

Onaanneembare (belasting)regels kunnen ertoe leiden dat bedrijven zich niet in Nederland vestigen, of zelfs vertrekken. Juist daarom zijn er internationale en Europese afspraken gemaakt op het gebied van de vennootschapsbelasting. Het is niet langer geaccepteerd dat landen agressieve belastingplanning faciliteren. Dit gaat namelijk (mede) ten koste van de grondslag van andere landen. Indien landen dat alsnog doen, gaan andere landen soms over tot juridische en fiscale tegenmaatregelen. Door deze ontwikkelingen heeft Nederland ervoor gekozen om agressieve fiscale structuren af te schaffen.

Deze sterk verander(en)de context maakt het des te interessanter om opnieuw af te wegen waar de balans tussen soevereiniteit en integratie zou moeten liggen voor de vennootschapsbelasting. Meer integratie kan leiden tot vennootschapsbelastingstelsels die beter bestand zijn tegen belastingontwijking en schadelijke belastingconcurrentie en op termijn beter uitvoerbaar zijn voor de Belastingdienst. Daarnaast kan verdere integratie leiden tot lagere administratieve lasten voor het bedrijfsleven en voor meer zekerheid ten aanzien van de af te dragen belasting. Dit maakt de

EU als geheel aantrekkelijker voor investeringen, vooral ten opzichte van de rest van de wereld (met name China en de Verenigde Staten).

Een nieuw voorstel (wellicht in tussenstappen) voor een Europese vennootschapsbelasting zou uitkomst kunnen bieden. Hierbij kunnen de uitkomsten uit het OESO project (pillar 1), welke eind 2020 worden verwacht, een nieuw momentum bieden voor de EU om op basis van die bevindingen een verdere stap naar meer integratie te overwegen. Daarnaast wordt er in de OESO gesproken over een wereldwijde herverdeling van heffingsrechten en een minimum belastingheffing (pillar 2). Deze uitkomsten worden ook eind 2020 verwacht.

## 4.2 Milieubelastingen

### 4.2.1 EU situatie: wetgeving, harmonisatie en integratie

Op EU niveau is er nog weinig sprake van integratie op het gebied van milieubelastingen. Wel is er de Europese Richtlijn Energiebelastingen voor energieproducten en elektriciteit. In deze richtlijn zijn minimumtarieven voor het verbruik van verwarmingsbrandstoffen (o.a. kolen en gas), motorbrandstoffen (o.a. benzine en diesel) en elektriciteit opgenomen. Tevens zijn er belastingenverlagingen en vrijstellingen (voor bijv. lucht- en scheepvaart) in opgenomen.

### 4.2.2 Actuele politieke en juridische discussies op dit onderwerp in de EU

Met de op 11 december gepubliceerde *Green Deal* is er op EU niveau een duidelijke klimaatambitie uitgesproken. De *Green Deal* wordt gepresenteerd als een actieplan om uitdagingen op het gebied van klimaat en milieu aan te pakken en te bewegen naar een duurzame EU. Het plan kondigt voorstellen aan op uiteenlopende beleidsterreinen en zal een groot deel van de beleids- en wetgevingsagenda van de Commissie-Von der Leyen bepalen.

Maatregelen op fiscaal terrein die op zijn opgenomen in de *Green Deal* zijn de herziening van de Richtlijn Energiebelastingen en een *carbon border adjustment mechanism (CBAM)*.

Op 11 september heeft de Europese Commissie de evaluatie van de Richtlijn energiebelastingen gepubliceerd. In deze evaluatie geeft de Commissie aan dat het tijd is om de Richtlijn Energiebelastingen aan te passen omdat deze niet langer in lijn is met ontwikkelingen op het gebied van technologie, de energiemarkten en de EU-wetgeving. De richtlijn stamt uit 2003 en regelt de belasting van energieproducten en elektriciteit. Bij een eerdere poging om de richtlijn beter af te stemmen op de doelstellingen van de EU inzake energie en klimaatverandering bleek een dergelijke aanpassing van de richtlijn niet haalbaar. De Commissie wil in 2021 een herzienvoorstel presenteren. Ook de Raad is voorstander van een herziening van de Richtlijn Energiebelastingen. De herziening sluit aan bij het nationale klimaatakkoord. De Commissie heeft aangekondigd om bij deze herziening gebruik te willen maken van de Verdragsbepalingen waardoor voorstellen op klimaatgebied volgens de gewone wetgevingsprocedure kunnen worden aangenomen met gekwalificeerde meerderheid, in plaats van met eenparigheid van stemmen.

De Commissie wil in 2021 tevens een voorstel doen voor een *CBAM* om het risico op *carbon leakage* te verminderen. Zo lang veel internationale partners de ambitie van de EU niet delen, bestaat het risico van koolstoflekkage, bijvoorbeeld doordat de productie wordt overgeheveld van de EU naar landen met minder ambitie op het gebied van emissiereductie. De Commissie heeft in de *Green Deal* aangekondigd dat als de verschillen in ambitieniveau in de wereld blijven bestaan, de EU voor een aantal sectoren een *CBAM* in zal voeren om het risico van koolstoflekkage te beperken. Door een *CBAM* zou de prijs van ingevoerde goederen de hoeveelheid uitgestoten CO<sub>2</sub> die gepaard gaan met de productie daarvan beter weerspiegelen. Deze maatregel zal zodanig worden opgezet dat de regels van de Wereldhandelsorganisatie (vanwege de protectionistische werking die ervan uit kan gaan) en andere internationale verplichtingen van de EU worden nageleefd. Het zou een alternatief zijn voor de maatregelen die het risico van koolstoflekkage tegengaan in het EU-emissiehandelssysteem.

Tot slot heeft de Commissie aangegeven dat zij, in het kader van de herziening van de Energiebelastingrichtlijn, zich zal buigen over de huidige belastingvrijstellingen, waaronder die voor brandstof voor de luchtvaart en de maritieme sector, en nagaan hoe eventuele mazen het best kunnen worden gedicht. Zo zal de Commissie voorstellen de Europese handel in emissierechten uit te breiden tot de maritieme sector en het (in het kader van de EU-regeling voor de handel in emissierechten) kosteloos aan luchtvaartmaatschappijen toewijzen van emissierechten beperken. Op initiatief van Nederland hebben in november 2019 negen lidstaten een statement uitgebracht waarin de Commissie is opgeroepen om op korte termijn een voorstel te doen voor het bijrijzen van de luchtvaart. Nederland steunt de Commissie in het onderzoeken van verschillende

maatregelen om te komen tot reductie van emissies, waaronder uitbreiding van EU-ETS naar scheepvaart. Een ander punt is de discussie over het beprijzen van de binnen- en zeescheepvaart door het afschaffen van de accijnsvrijstelling. Het verbruik van brandstof door de binnenvaart en zeescheepvaart is in Nederland, net als in de meeste andere EU-landen, van accijnzen vrijgesteld. Door het afschaffen van de verplichte accijnsvrijstelling voor de zeescheepvaart en de facultatieve vrijstelling voor de binnenvaart wordt het verbruik van brandstof beprijsd, waardoor een prikkel ontstaat om de energie-efficiëntie te verhogen.

#### 4.2.3 Argumenten voor meer of minder Europese samenwerking

*Belangrijke argumenten voor meer EU samenwerking:*

- Op het moment dat Nederland zelfstandig milieubelastingen op gaat leggen, is er – door de mobiliteit van productiefactoren - een risico dat bedrijven en personen naar een ander, goedkoper land verhuizen. Het is daarom in het belang van de effectiviteit van milieumaatregelen dat deze op grote schaal worden doorgevoerd. Samen optrekken binnen de EU voorkomt de verplaatsing van productiefactoren binnen de EU.
- Een CBAM zorgt voor een betere beprijzing van CO<sub>2</sub>-uitstoot wereldwijd. Ook hier is het gunstig om deze maatregel op grote schaal in te voeren om te voorkomen dat bedrijven hun productie verleggen naar landen waar zij niet hoeven te betalen voor hun CO<sub>2</sub>-uitstoot. Een CBAM geeft een incentive voor producenten om wereldwijd om hun CO<sub>2</sub>-uitstoot te verminderen.
- Het op nationaal niveau afschaffen van de accijnsvrijstelling voor de binnen- en zeescheepvaart zou nadelig kunnen zijn voor de concurrentiepositie van Nederlandse binnenvaart- en zeevaartschepen en Nederlandse bunkeraars. Nationale afschaffing kan leiden tot het verdwijnen van de bunkerbranche uit Nederland en kan leiden tot illegale handel. De verwachting is dat de fraude in Nederland zal toenemen, maar is nu ook al een probleem. Een gezamenlijke Europese aanpak is gewenst.

*Belangrijke argumenten tegen EU samenwerking:*

- De Nederlandse energiemarkt verschilt van die van andere landen waardoor een EU heffing nadelig uit kan pakken of minder effect kan hebben voor Nederland. Om dit risico te verkleinen zou gezocht kunnen worden naar landen met een vergelijkbare energiemarkt als Nederland om hiermee een kopgroep te vormen.
- Sommige belastingen zijn dusdanig lokaal van aard en hangen zo samen met een bepaalde regio of land dat zij zich niet lenen voor harmonisatie. Voorbeelden hiervan zijn de waterschapsbelasting die het Nederlandse waterbeheer financieren en de wegenbelasting die geheven wordt om de Nederlandse snelwegen te kunnen onderhouden.

#### 4.2.4 Mogelijke toekomstrichtingen en daarvoor geschikte samenwerkingsvormen

Klimaat is zowel nationaal als internationaal onderwerp van politieke discussies. De intenties om klimaatverandering zoveel mogelijk tegen te gaan zijn vastgelegd in het klimaatakkoord voor Nederland, de klimaatdoelen van Parijs voor de hele wereld en voor de EU in de *Green Deal*. De verwachting is dan ook dat er op korte termijn verschillende maatregelen ingevoerd gaan worden, ook op EU niveau.

Een akkoord voor de gehele EU is de beste uitkomst, omdat dan de gehele EU een stap voorwaarts zet. Hiermee wordt een gelijk speelveld binnen de EU gecreëerd, wat ook voorkomt dat het bedrijfsleven de milieuvervuilende productiefactoren verplaatst naar de lidstaten die niet meedoen aan de verzwaarde milieuafspraken. Nauwere samenwerking leidt mogelijk tot een permanente tweedeling in de EU zal, wat de onderliggende gedachte van de *Green Deal* teniet doet.

Aan de andere kant, is er grote politieke druk om de *Green Deal* in korte tijd te verwezenlijken. Een optie om lidstaten die twijfelen over klimaatmaatregelen over de streep te trekken, zou



kunnen zijn om lidstaten een langere overgangstermijn te verlenen waarbinnen de transitie kan plaatsvinden.

## 4.3 Douane

### 4.3.1 EU situatie: wetgeving, harmonisatie en integratie

De EU douane-unie vormt de grondslag van de interne markt. Sinds de inwerkingtreding van deze douane-unie passen EU-lidstaten onderling geen invoertarieven toe. Bovendien geldt in de gehele EU een gemeenschappelijk douanetarief voor goederen uit derde landen. De lidstaten dragen de opbrengsten van deze tariefheffingen voor een groot deel over aan de EU. De inkomsten uit douanerechten maken deel uit van de eigen middelen van de EU en vormen daarmee een belangrijke inkomstenbron van de EU begroting.

Fiscale douanewetgeving en -beleid zijn binnen de EU vrijwel geheel geharmoniseerd en rechtstreeks werkend door het vastleggen van de wetgeving in verordeningen. De douanewetgeving is in 1994 samengebracht in één wetboek, het Communautaire Douanewetboek (CDW), van toepassing voor de gehele EU. Omdat het CDW verouderd was en om te voldoen aan het Verdrag van Lissabon is er een nieuw Douanewetboek van de Unie (DWU) van kracht geworden op 1 mei 2016. In het DWU zijn o.a. de volledige procedures voor de invoer, uitvoer, verwerking en vervoer van goederen in en uit het douanegebied van de Unie opgenomen. Doordat de EU zowel een douane-unie als interne markt omvat kunnen goederen die zich in het vrije verkeer bevinden zonder douaneformaliteiten binnen de Unie verhandeld worden. Hier hebben EU bedrijven baat bij. Lidstaten hebben bij de uitvoering en toepassing van EU-douanewetgeving speelruimte, in gevallen waarbij in de wetgeving is opgenomen dat lidstaten mogen afwijken, mits zij binnen de kaders van afgesproken beleid en geaccordeerde regelgeving blijven. De lidstaten hebben de bevoegdheid aan de binnengrenzen om maatregelen te treffen op het gebied van onder meer de bestrijding van fraude, de bescherming van cultuuruitingen, volksgezondheid, milieu en dierenwelzijn. De douane heeft in veel lidstaten een breder takenpakket dan alleen het verzekeren van de juiste heffing en inning van douanerechten, btw en accijnzen bij invoer zoals taken op het gebied van veiligheid, gezondheid, economie en milieu bij goederen die de Unie binnenkomen of verlaten, deze gebieden zijn in mindere mate geharmoniseerd. De uitvoering van deze wetgeving is een bevoegdheid van de lidstaten. De vertegenwoordiging van de lidstaten in relatie tot derde landen ligt op douanegebied bij de EU. Daaronder vallen afspraken over o.a. douaneformaliteiten, oorsprongsregels, tariefindeling, tariefcontingenten, inclusief de onderhandelingen over vrijhandelsakkoorden. Over douanewetgeving en -beleid wordt binnen de EU besloten met gekwalificeerde meerderheid.

### 4.3.2 Actuele politieke en juridische discussies op dit onderwerp in de EU

De afgelopen jaren is er over veel douane-onderwerpen overeenstemming bereikt op EU-niveau. Zo is er in 2016 een nieuw Douanewetboek van de Unie in werking getreden. In diverse gremia binnen de EU vindt doorlopende afstemming plaats over douaneonderwerpen, veelal wordt daarbij overeenstemming bereikt. De meest recente Commissievoorstellen (o.a. een voorstel voor de financiering van douanecontroleapparatuur en een nieuw Douane-programma<sup>14</sup>) leiden tot versterking van de samenwerking, ook in de uitvoering.<sup>15</sup> Zoals aangekondigd in de politieke richtsnoeren van de nieuwe Commissie zal de Commissie, met het oog op het goed functioneren van de douane-unie als bouwsteen van de interne markt en ter bescherming van de EU en haar burgers, een pakket voorstellen voor een integrale EU-aanpak van douanericomanagement.<sup>16</sup> Het doel hiervan is om effectieve douanecontroles in de lidstaten te versterken.<sup>17</sup>

<sup>14</sup> Het douaneprogramma is erop gericht de douane-unie, de douaneautoriteiten en de daarbij horende uitvoeringspraktijk te ondersteunen bij hun taken, o.a. door operationele samenwerking tussen lidstaten te bevorderen. Het fonds voor de financiering van douanecontroleapparatuur heeft tot doel om de douane-unie en de douaneautoriteiten te ondersteunen en om bij te dragen aan passende en gelijkwaardige douanecontroles door de aankoop, het onderhoud en de modernisering van relevante, state-of-the-art en betrouwbare douanecontroleapparatuur. Met deze apparatuur dienen douanecontroles efficiënt en effectief uitgevoerd te worden.

<sup>15</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2018/07/20/fiche-13-mfk-verordening-instrument-financiering-douanecontroleapparatuur>

<sup>16</sup> [https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/political-guidelines-next-commission\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/political-guidelines-next-commission_en.pdf)

<sup>17</sup> Dit sluit aan bij de in het Douanewetboek van de Unie opgenomen overweging dat om het risico voor de Unie, haar burgers en handelspartners zoveel mogelijk te beperken, de geharmoniseerde toepassing van de douanecontroles door de lidstaten dient te worden gebaseerd op een gemeenschappelijk kader voor risicobeheer en een elektronisch systeem voor de tenuitvoerlegging daarvan.

### *Argumenten voor meer of minder EU samenwerking*

Bij argumenten voor meer of minder samenwerking op EU-niveau, kan worden gekeken naar de mate van verbeteringen specifiek gericht op het operationele deel, waarbij rekening wordt gehouden met de uitvoerbaarheid, administratieve lasten en het borgen van nationale invoerheffingen. Voor de douane zou meer EU-samenwerking kunnen betekenen dat er afspraken worden gemaakt over verdere harmonisatie van de uitvoering van douanecontroles tussen de lidstaten, waarbij wel rekening gehouden dient te worden met verschillen tussen de EU-lidstaten, o.a. in logistieke intensiteit, en de verschillen in risico's per proces en modaliteit. De Nederlandse grensafhandeling scoort op dit moment altijd hoog in internationale indexen, zoals bijvoorbeeld de Logistics Performance Index van de Wereldbank. Verdere harmonisering van de uitvoering kan leiden tot een verminderde concurrentiepositie van Nederland. Meer EU-samenwerking zou ook kunnen betekenen dat er versterkte samenwerking is tussen douaneadministraties in een bepaalde regio van de EU of op een bepaald speelveld.

Op EU-niveau is er o.a. al samenwerking tussen lidstaten aan de oostgrens, en samenwerking tussen de grootste (lucht)havens in de EU. Een andere mogelijkheid tot samenwerking ligt op het terrein van de IT of het inrichten van een structurele risicoanalyse op EU-niveau. Dat zou eventueel in de vorm van een EU-douaneagentschap kunnen. In tegenstelling tot de politie (Europol) en grenscontrole (Frontex), is er momenteel geen EU-douaneagentschap. De vraag is echter of een EU-douaneagentschap hiervoor de juiste vorm is en wat de taken van het agentschap zouden moeten worden. Een doorontwikkeld EU-douaneagentschap, bijvoorbeeld op het gebied van IT, zou de lidstaten operationele ondersteuning kunnen bieden en helpen met de implementatie van EU douanewetgeving. Op het moment van schrijven lijken er nog geen eenduidige posities over een EU-douaneagentschap te zijn ingenomen door zowel de Commissie als de lidstaten.

### *Belangrijke argumenten voor meer EU samenwerking:*

- Door meer EU samenwerking op douanegebied zal het bedrijfsleven mogelijk voordeel hebben. Wanneer er bij de toepassing van douanebeleid meer Europese samenwerking is en lidstaten dezelfde vereenvoudigde procedures uit douanewetgeving toepassen, zullen de douaneprocedures in verschillende lidstaten meer op elkaar zijn afgestemd. Ook burgers zullen voordeel ondervinden van een veiligere Unie met beter beschermde buitengrenzen.
- Schaalvoordeel kan tot kostenbesparing leiden, bijvoorbeeld op IT terrein. Het gezamenlijk ontwikkelen van IT-systemen op EU niveau kan daarnaast voor het bedrijfsleven een meerwaarde opleveren als het leidt tot betere uniforme processen binnen de verschillende lidstaten.
- Mocht de samenwerking zich materialiseren in de vorm van een eventueel EU-douaneagentschap dan zou dit mogelijk een sterke speler kunnen worden binnen het EU beleidsterrein. Een douaneagentschap zou een vaste staf, een vast gezicht (en dus een uniforme verschijningsvorm) hebben, wat zou kunnen leiden tot een eensluitende sturing en interpretatie van de douaneregels. Indien het wordt toegerust met controletaken zou dit de druk op de juiste uitvoering van de nationale controletaak mogelijk wegnemen.
- Tot slot kan door EU samenwerking de innovatiekracht van de douane in de hele EU worden versterkt en gebundeld. Op het gebied van bijvoorbeeld geautomatiseerde analyse van scanbeelden van goederenzendingen wordt wereldwijd gezocht naar innovaties om toezicht en controle te automatiseren.

### *Belangrijke argumenten tegen meer EU samenwerking:*

- Omdat er verschillen tussen lidstaten bestaan, zal een totale harmonisatie op douanegebied altijd een compromis zijn waarbij innovatie van vooruitstrevende landen zoals Nederland mogelijk gesmoord wordt, de concurrentiepositie verslechterd, en het de vraag is of bijvoorbeeld een grote haven als Rotterdam net zo goed binnen de regels past als een kleine haven in een andere lidstaat of grenspost aan de oostgrens van de Unie. Uniforme regels hebben het risico dat er geen rekening meer kan worden gehouden met de specifieke omstandigheden waarin douanediensten opereren, zoals de verschillen in risico

per proces en gebruikte vervoersmethode, de logistieke intensiteit en de betrokken actoren. Daarbij past een benadering die ermee rekening houdt dat een risico op goederen niet bij elke klant en elke keten hetzelfde is.

- Ten behoeve van de concurrentiekracht van het Europese en dus ook Nederlandse bedrijfsleven is een voorspelbare, betrouwbare en efficiënte douane een belangrijke schakel voor een goed functionerend logistiek systeem. In Nederland is dat zó goed ingericht dat harmonisatie deze vooruitgeschoven positie kan aantasten.
- Een eventueel EU douaneagentschap zal mogelijk gevolgen hebben voor de aansturing van en zeggenschap over de taken van de belastingdienst/douane bij de heffing van nationale belastingen bij invoer.

#### **4.3.3 Mogelijke toekomstrichtingen en daarvoor geschikte samenwerkingsvormen**

Omdat douanewetgeving binnen de EU vrijwel geheel geharmoniseerd en rechtstreeks werkend is, zijn de opties voor meer samenwerking relatief beperkt, behalve op het gebied van de uitvoering. De wetgeving is immers reeds geharmoniseerd, maar de lidstaten hebben nog wel ruimte om deze zelf uit te voeren. Zoals hierboven gesteld, kan worden gedacht aan afspraken tussen lidstaten over verdere samenwerking op het gebied van IT en risicoanalyse. Dat zou kunnen in de vorm van een EU-douaneagentschap, maar er kan ook worden gedacht aan een taskforce of meer ad hoc samenwerking in de vorm van expertgroepen. In ieder geval zal het van belang zijn om te bezien wat de effecten van verdere samenwerking op de positie van Nederland zullen zijn.

## 4.4 BTW

### 4.4.1 EU situatie: wetgeving, harmonisatie en integratie

Door richtlijnen en verordeningen (in het bijzonder de btw-richtlijn en de Verordening administratieve samenwerking op het gebied van de btw) is de btw al in vergevorderde mate geharmoniseerd. Dit houdt in dat de nationale wetgeving wat betreft de omzetbelasting niet in strijd mag zijn met deze richtlijnen en verordeningen. De harmonisatie van omzetbelasting in de EU heeft als doel te voorkomen dat er verstoringen optreden in het vrije verkeer van goederen en personen. Zo wordt het bestemmingslandbeginsel gehanteerd en bestaan er minimumtarieven. De huidige btw-richtlijn is van 28 november 2006 en is sindsdien vele malen aangepast en uitgebreid. Elke lidstaat heeft binnen het kader van de richtlijnen wetgeving gemaakt. Voor Nederland is dat gedaan middels de Wet op de omzetbelasting 1968.

### 4.4.2 Actuele politieke en juridische discussies op dit onderwerp in de EU

De afgelopen jaren is er over veel btw-onderwerpen overeenstemming bereikt op EU niveau. Zo kan gedacht worden aan een pakket over e-commerce (B2C), een speciale regeling voor kleine ondernemers, de mogelijkheid om het verlaagde tarief toe te passen bij e-publications en de maatregelen omtrent btw-relevante betaalgegevens.

Momenteel worden twee brede overkoepelende dossiers in Brussel besproken. Het gaat daarbij om een voorstel voor een definitief btw-systeem (B2B) en een wijziging van de huidige systematiek van btw-tarieven. Met beide voorstellen beoogt de Commissie twee doelen te bereiken: fraudebestrijding en administratieve vereenvoudigingen voor ondernemers. Hiermee streeft zij naar één interne markt zonder de belemmeringen die ondernemers nu ondervinden bij grensoverschrijdende B2B-leveringen.

#### *Definitief btw-systeem*

Het huidige 0%-tarief op de intra-unie goederenleveringen tussen ondernemers in verschillende lidstaten wordt met het definitieve btw-systeem vervangen door de berekening van btw door de leverancier naar het btw-tarief van het land van bestemming. De leverende ondernemer zal die btw in rekening brengen aan zijn afnemer en vervolgens aangeven en afdragen via de zogenoemde One-Stop-Shop (OSS), die daarvoor zal worden uitgebreid. De OSS is een reeds bestaand portaal, dat ondernemers de mogelijkheid biedt om in eigen land aan de btw-aangifteverplichtingen in andere lidstaten te voldoen zonder dat zij zich in die lidstaten hoeven te registreren. De btw die aan andere lidstaten toekomt, wordt aan die lidstaten overgemaakt door de belastingdienst in het land waar de leverancier gevestigd is.

Voor een soepele overgang naar het definitieve btw-systeem wordt eerst, parallel aan het nieuwe systeem de mogelijkheid gecreëerd de verschuldigdheid van de btw ter zake van de intra-unie goederenleveringen te verleggen naar de afnemer, indien deze kwalificeert als een gecertificeerde ondernemer ('Certified Taxable Person'). Deze mogelijkheid lijkt in een latere fase weer uitgefaseerd te worden.

#### *Btw-tarieven*

Op grond van de btw-richtlijn wordt de levering van goederen en diensten in beginsel belast tegen het standaard btw-tarief (met een minimum van 15%<sup>18</sup>).<sup>19</sup> Voor bepaalde goederen en diensten, genoemd in bijlage III van de btw-richtlijn, mogen lidstaten een of twee verlaagde btw tarieven toepassen (met een minimum van 5%). Daarnaast zijn er, bij de introductie van de btw-richtlijn, derogaties vastgelegd waardoor bepaalde lidstaten voor bepaalde goederen en diensten af mogen wijken van deze tarieven. Met de invoering van het definitieve btw-systeem zullen deze derogaties vervallen omdat deze in het nieuwe systeem overbodig zijn. Het richtlijnvoorstel biedt lidstaten

<sup>18</sup> Op dit moment wordt er ook gesproken over een richtlijnvoorstel om het minimum standaard btw-tarief structureel op 15% vast te leggen. Sinds 1996 is deze bepaling al zes keer ongewijzigd verlengd.

<sup>19</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

gelijke toegang tot de toepassing van verlaagde tarieven. Zij kunnen zelf bepalen of zij verlaagde btw-tarieven instellen, inclusief een 0%-tarief in de vorm van een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting die thans als derogaties zijn toegestaan, en krijgen in zijn algemeenheid meer ruimte bij de vaststelling van de tarieven. De btw-tarieven vormen geen concurrentieverstorende prikkel meer door de toepassing van het bestemmingslandbeginsel. Er gelden echter wel een aantal waarborgen bij de vaststelling van de btw-tarieven.<sup>20</sup>

Verder stelt de Commissie voor om de lijst met goederen en diensten waarvoor lidstaten een verlaagd btw-tarief kunnen toepassen (positieve lijst), te vervangen door een lijst met goederen en diensten waarvoor geen verlaagd tarief mag worden toegepast (negatieve lijst). Op deze beperkte lijst wordt een opsomming gegeven van goederen en diensten die verplicht onder het standaard btw-tarief vallen. Enkele voorbeelden hiervan zijn benzine, elektronica, meubels, alcoholische dranken, tabak, wapens, juwelen, kunst, muziekinstrumenten, gokken en wedden. De Commissie is van mening dat deze goederen en diensten niet geschikt zijn voor een verlaagd tarief of een 0%-tarief, aangezien het toepassen van het verlaagde tarief hiervoor mogelijk leidt tot concurrentieverstoring.

#### *Overig*

Naast deze twee lopende richtlijnvoorstellen is de Commissie ook bezig met een onderzoek naar de bestaande vrijstellingen, zoals bijvoorbeeld de vrijstelling voor financiële diensten. Het afschaffen van dergelijke vrijstellingen leidt tot grondslagverbreding. Aan de andere kant is er ook een tendens bij de afzonderlijke lidstaten in de EU om de vrijstelling voor kleine ondernemers, die vrijwel alle lidstaten toepassen, te verhogen. Hierdoor treedt juist een grondslagversmalling op.

#### **4.4.3 Argumenten voor meer of minder EU samenwerking**

*Belangrijke argumenten voor meer EU samenwerking:*

- Een van de belangrijkste uitgangspunten van de EU is de interne markt. Een goed werkende interne markt is een essentieel element van een meer concurrerende EU. Het functioneren van de btw is echter – ondanks de al gerealiseerde vergaande harmonisatie – momenteel nog een veelgenoemde belemmering. Het gaat dan bijvoorbeeld om het verschil in toepassing van bepaalde regels en de tariefverschillen. Het verbeteren van het btw-systeem en het beter samenwerken tussen de belastingdiensten zijn blijvende aandachtspunten teneinde de concurrentiekracht van ondernemers in de EU te verbeteren.
- Waar het gaat om de belastinggrondslag is meer harmonisatie gewenst, terwijl waar het tarieven betreft minder harmonisatie ook op zijn plaats kan zijn. Op die manier blijft het voor lidstaten mogelijk om zelf te bepalen welk tarief geldt voor welk goed en dienst. Hierdoor hebben lidstaten meer vrijheid om te bepalen hoe de begroting vorm wordt gegeven en hoe de belastingdruk is verdeeld.
- Nederland zet in op verbeteringen specifiek gericht op het operationele deel, snellere besluitvorming, vereenvoudigingen, fraude robuustheid, meer samenwerking tussen lidstaten maar met behoud van de eigen belastingdienst, uitvoerbaarheid, administratieve lasten en waarborgen van nationale btw-inkomsten. Bij deze insteek is het belangrijk te werken met randvoorwaarden en het bereiken van de gestelde doelstellingen.
- Het huidige stelsel is niet altijd flexibel genoeg om in te spelen op ontwikkelingen. Het streven van de Commissie naar een moderner en meer geharmoniseerd stelsel van btw-tarieven is daarom ook belangrijk. Door over te stappen van een positieve lijst naar een negatieve lijst, wordt lidstaten meer vrijheid geboden bij het vaststellen van de btw-tarieven. Bovendien krijgen lidstaten gelijke toegang tot de toepassing van verlaagde tarieven.

---

<sup>20</sup> Het voordeel van de verlaagde tarieven dient terecht te komen bij de consument (B2C) en het gewogen gemiddelde btw-tarief (B2C) dient minimaal 12% te zijn.

- Het afschaffen van vrijstellingen kan zorgen voor betere marktverhoudingen. Tevens dient er wel bedacht te worden dat er dan btw gaat drukken op deze goederen en diensten, wat additionele kosten met zich mee brengt.

*Belangrijke argumenten tegen meer EU samenwerking:*

- Bij het definitieve btw-systeem is Nederland van mening dat de doelstellingen met dit voorstel niet zullen worden behaald. Je kunt je ook afvragen of de voorgestelde bepalingen niet juist meer risico's op btw-fraude creëren. Deze zorg geldt eveneens voor de lasten voor het bedrijfsleven en de uitvoeringslast voor de Belastingdienst. Dit definitieve btw-systeem is daarmee niet de manier waarop de EU competitiever zou moeten worden.
- Het is nog de vraag of de voorgestelde maatregelen en of deze bijdragen aan een eenvoudiger stelsel. Door meer beleidsvrijheid toe te kennen voor de toepassing van het verlaagde tarief en door meer verschillende tarieven te hanteren binnen de Europese Unie neemt de complexiteit toe.
- Een verschil in tarieftoepassing tussen (aangrenzende) lidstaten kan voor lokale leveringen of diensten mogelijk concurrentieverstorend werken in de grensstreek, afhankelijk van de aard van de goederen en diensten. Dit gevolg wordt beperkt door concurrentiegevoelige producten zoals benzine, elektronica, meubels, diensten en leveringen met betrekking tot vervoermiddelen uit te zonderen van toepassing van het verlaagde tarief.

#### **4.4.4 Mogelijke toekomstrichtingen en daarvoor geschikte samenwerkingsvormen**

Gedifferentieerde integratie respectievelijk het terugvallen op een vrijhandelszone worden beschouwd als een verslechtering ten opzichte van de huidige situatie. De interne markt is gebaat bij een zo goed mogelijk functionerend btw-systeem. Echter, de nog steeds bestaande grote verschillen tussen de lidstaten noodzaken in specifieke situaties tot maatwerk, ook in de btw. Hierdoor kunnen derogaties en specifieke samenwerkingsvormen in bepaalde gevallen uitkomst bieden en wel de gewenste oplossing zijn.

Bij de vraag of een vrijstelling, zoals die voor de zorg of financiële instellingen, dient te worden afgeschaft, is het belangrijk om steeds een afweging te maken tussen alle voor- en nadelen. Zo moet bijvoorbeeld goed bekeken worden door wie de btw die dan op een goed of dienst gaat drukken, gedragen gaat worden. Tegelijkertijd kan het afschaffen van bepaalde vrijstellingen ook zorgen voor betere marktverhoudingen.

## 4.5 Belasting op arbeid

### 4.5.1 EU situatie: wetgeving, harmonisatie en integratie

Arbeidsmobiliteit neemt steeds verder toe, al zal arbeid altijd veel minder mobiel blijven dan kapitaal. Op loon uit dienstbetrekking wordt loonbelasting ingehouden door de werkgever. Deze loonbelasting is een voorheffing op de inkomstenbelasting. Bij de aangifte inkomstenbelasting wordt rekening gehouden met persoonsgebonden aftrekposten. De loonbelasting kan daarom niet los worden gezien van de inkomstenbelasting. Naast belastingen zijn werknemers (en werkgevers) sociale premies verschuldigd. Hoewel premies voor sociale verzekeringen geen belastingen zijn, zal het onderscheid tussen deze premies en belastingen door werknemers niet altijd worden ervaren.

Op dit moment is er geen harmonisatie op het gebied van de inkomstenbelasting en loonheffing. In het verleden is voorgesteld regelgeving op het gebied van belastingen op inkomen op EU niveau te harmoniseren. Dit voorstel heeft het nooit gehaald. Wel geldt binnen de EU vrij verkeer van werknemers en is discriminatie van werknemers met een andere nationaliteit verboden. Door middel van negatieve integratie, middels jurisprudentie van het HvJ EU, wordt een gelijke behandeling bevorderd. Zo besliste het HvJ EU dat een lidstaat een werknemer die in een andere lidstaat woont bij de heffing van directe belastingen niet ongunstiger mag behandelen dan een eigen onderdaan (Schumacker-arrest, C-279/93). Hoewel er hier dus geen sprake is van positieve integratie in de vorm van richtlijnen e.d. speelt het Europese recht dus wel degelijk een rol bij de loon- en inkomstenbelasting.

### 4.5.2 Actuele politieke en juridische discussies op dit onderwerp in de EU

Om dubbele belastingheffing te voorkomen hebben lidstaten bilaterale belastingverdragen gesloten. In de belastingverdragen met België en Duitsland heeft Nederland geprobeerd zoveel mogelijk 'gelijkheid in de straat' en 'gelijkheid op de werkvloer' te realiseren voor grensarbeiders. Dit door zogenoemde compensatieregelingen op te nemen. De compensatieregelingen leiden er kort gezegd toe dat voor in Nederland wonende grensarbeiders rekening wordt gehouden met Nederlandse fiscale aftrekposten. In het belastingverdrag tussen Nederland en België is daarnaast een non-discriminatiebepaling opgenomen. Op grond daarvan hebben in België woonachtige grensarbeiders pro rata recht op dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin als inwoners. Verder is op 10 oktober 2017 is een richtlijn aangenomen om de beslechting van geschillen over dubbele belasting in de EU te verbeteren. Voor de sociale zekerheid is sprake van regelgeving op Europees niveau. De Europese verordening (883/2004/EG) bepaalt dat ingezetenen slechts in één lidstaat sociaal verzekerd zijn.

EU-lidstaten proberen – ook met fiscale instrumenten – om een aantrekkelijk vestigingsland te zijn voor hoogopgeleide werknemers. De lidstaten concurreren elkaar op (schaarse) hoogopgeleide werknemers. Nederland heeft de 30%-regeling, waarmee wordt tegemoetgekomen aan de extra kosten die werknemers hebben, omdat ze voor hun werk tijdelijk buiten het land van herkomst verblijven. Uit het buitenland ingekomen werknemers zijn, onder voorwaarden, voor maximaal 30% van hun loon vrijgesteld van inkomstenbelasting. Per 1 januari 2019 is de maximale looptijd van de 30%-regeling verkort van acht naar vijf jaar. Uit vergelijkend onderzoek van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs ten aanzien van een aantal Europese landen blijkt dat Nederland na de verkorting van de looptijd van de 30%-regeling per 2019 zich in de middenmoot bevindt.<sup>21</sup>

Als expatregelingen worden geharmoniseerd zal dit de positie van Nederland ten aanzien van andere lidstaten in bepaalde gevallen verbeteren en in andere gevallen verslechteren. Bovendien is harmonisatie lastig te realiseren. Stel dat alle lidstaten, onder voorwaarden, maximaal 30% van het loon voor ingekomen werknemers vrijstellen, zoals Nederland, dan zullen bij gelijke bruto beloningen de netto lonen niet gelijk zijn. Dit wordt veroorzaakt door verschillende belastingtarieven en andere (inkomensafhankelijke) regelingen. Deze wet- en regelgeving

<sup>21</sup> [https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/nob\\_30-regeling\\_november\\_2018.pdf](https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/nob_30-regeling_november_2018.pdf)



harmoniseren, ligt, zoals hiervoor al vermeld, niet voor de hand. Nederland hecht er bovendien aan een aantrekkelijk vestigingsklimaat te bieden voor hoogopgeleide werknemers.

#### **4.5.3 Argumenten voor meer of minder Europese samenwerking**

*Belangrijke argumenten voor meer EU samenwerking:*

- Door harmonisatie van belastingheffing op arbeid zal arbeidsmobiliteit verder toenemen binnen de grenzen van de EU. Dan zal voor alle EU-burgers zoveel mogelijk 'gelijkheid in de straat' en 'gelijkheid op de werkvloer' worden gerealiseerd.
- Het harmoniseren van de 30%-regeling leidt tot een gelijkere speelveld tussen EU-lidstaten ten aanzien van hoogopgeleide expats. Dit is een argument vóór Nederland ten opzichte van lidstaten die nu een gunstigere regeling hebben of een gunstigere regeling krijgen. Dit kan echter ook een tegenargument vormen ten opzichte van lidstaten die een minder gunstigere regeling hebben. Bovendien blijft concurrentie op expatregelingen bestaan ten aanzien van landen buiten de EU.
- Minder vergaande samenwerking is uiteraard mogelijk. Bijvoorbeeld door Europese afspraken te maken die er op gericht zijn om de (eventuele) schadelijke vormen van concurrentie ten aanzien van expatregelingen te bestrijden.

*Belangrijke argumenten tegen meer EU samenwerking:*

- Voor Nederland is de loon- en inkomstenbelasting een belangrijk herverdelingsinstrument. Dit herverdelingsinstrument wordt bij harmonisatie van deze belastingen uit handen gegeven.
- Met vergaande harmonisatie op het gebied van sociale zekerheid is het niet mogelijk om de huidige verzorgingsstaat te behouden.
- In de bilaterale belastingverdragen met België en Duitsland is al geprobeerd zoveel mogelijk 'gelijkheid in de straat' en 'gelijkheid op de werkvloer' te realiseren. Harmonisatie op EU-niveau is daarom voor grenswerkers rond de Nederlandse grens niet nodig.
- Als expatsregelingen binnen de EU worden geharmoniseerd dan verslechtert de concurrentiepositie van Nederland ten opzichte van lidstaten die een minder gunstige regeling hebben. Een kanttekening hierbij is dat harmonisatie niet eenvoudig wordt bereikt, omdat geharmoniseerd zou moeten worden wat belastingplichtigen netto overhouden. Dit raakt in beginsel alle inkomensafhankelijke regelingen van de verschillende lidstaten.

#### **4.5.4 Mogelijke toekomstrichtingen en daarvoor geschikte samenwerkingsvormen**

Voor de loon- en inkomstenbelasting ligt een vergaande harmonisatie van wet- en regelgeving niet voor de hand omdat de mobiliteit van productiefactoren een beperkte rol speelt. Ook voor een goed functionerende interne markt is harmonisatie geen noodzaak. Voor Nederland is de loon- en inkomstenbelasting een belangrijk herverdelingsinstrument. Vergaande harmonisatie op het gebied van sociale zekerheid – gelijke premies en gelijke uitkeringsrechten – is in ieder geval op korte termijn ook onwenselijk. De verschillen in de sociale zekerheidstelsels van lidstaten zijn hiervoor op dit moment zo groot, dat verdere harmonisatie tot gevolg zou hebben dat de huidige Nederlandse verzorgingsstaat vermoedelijk niet zou kunnen blijven bestaan.

Als lidstaten – in tegenstelling tot Nederland – hun expatregelingen steeds verder verruimen, dan kan dit leiden tot een 'race naar de bodem'. Om dit te voorkomen kunnen Europese afspraken worden gemaakt die er op gericht zijn om de (eventuele) schadelijke vormen van concurrentie te bestrijden.