



# Btw op grensoverschrijdende digitale diensten

Handhaving door de Belastingdienst

2018



# Btw op grensoverschrijdende digitale diensten

Handhaving door de Belastingdienst

De tekst in dit document is vastgesteld op 16 november 2018. Dit document is op 28 november 2018 aangeboden aan de Tweede Kamer.



# Inhoud

	<b>Samenvatting</b>	4
<b>1</b>	<b>Inleiding</b>	9
	1.1 Btw en digitale dienstverlening	9
	1.1.1 Eénloketsysteem binnen de EU: MOSS	10
	1.1.2 Nieuwe regelingen binnen de EU per 2019 en 2021	15
	1.2 Onderzoekskader	16
	1.3 Onderzoek door EU rekenkamers	17
	1.4 Leeswijzer	17
<b>2</b>	<b>Nederland als lidstaat van registratie (MSID)</b>	18
	2.1 Handhaving btw-registratieplicht	21
	2.2 Handhaving tijdige, juiste en volledige btw-aangiften	22
	2.3 Handhaving tijdige en volledige btw-betaling	23
<b>3</b>	<b>Nederland als lidstaat van verbruik (MSCON)</b>	25
	3.1 Handhaving btw-registratieplicht	27
	3.2 Handhaving tijdige, juiste en volledige btw-aangiften	29
	3.3 Handhaving tijdige en volledige btw-betaling	32
<b>4</b>	<b>MOSS als ICT-project en informatiesysteem van de Belastingdienst</b>	35
	4.1 Knelpunten in het ICT-systeem	35
	4.2 Doorontwikkeling MOSS-systeem	37
<b>5</b>	<b>Conclusies en aanbevelingen</b>	39
	5.1 Onze conclusies	39
	5.1.1 Nederland als lidstaat van registratie (MSID)	39
	5.1.2 Nederland als lidstaat van verbruik (MSCON)	39
	5.1.3 MOSS als ICT-project en informatiesysteem van de Belastingdienst	40
	5.2 Onze aanbevelingen	41
<b>6</b>	<b>Reactie en nawoord</b>	43
	6.1 Reactie staatssecretaris van Financiën	43
	6.2 Nawoord	46



<b>Bijlagen</b>	47
<b>1 Afkortingen</b>	48
<b>2 Onderzoeksverantwoording</b>	49
<b>3 Literatuur</b>	51
<b>4 Noten</b>	54





## Samenvatting

Internet heeft het voor consumenten eenvoudig mogelijk gemaakt om online goederen of diensten af te nemen, ook uit het buitenland. Naarmate deze online omzet groeit, neemt ook het belang voor de Belastingdienst toe om de naleving van de bijbehorende btw-verplichtingen op aangepaste wijze te handhaven. Op basis van hiernaar uitgevoerd onderzoek, heeft de president van de Duitse rekenkamer internet een grote 'Steuroase' genoemd (Bundesrechnungshof, 2016).

Begin 2015 is binnen de EU een éénloket (one-stop-shop) systeem geïntroduceerd, zodat ondernemingen eenvoudiger aan hun btw-verplichtingen kunnen voldoen. Momenteel is dit systeem uitsluitend bedoeld voor digitale dienstverlening, zoals online dagbladen, films, games of voicemaildiensten. Vanaf 2021 is dit systeem echter ook bruikbaar voor goederentransacties en overige diensten. Dit betekent een verruiming van de reikwijdte tot alle soorten grensoverschrijdende e-commerce. Als gevolg hiervan zal het (financieel) belang voor de btw-heffing aanzienlijk groeien en daarmee ook het belang van een gedegen handhaving en van een tijdige aanpak van eventuele handhavingproblemen. Daarom hebben wij onderzoek gedaan naar de vraag in hoeverre de Nederlandse Belastingdienst vanaf 2015 de naleving van de btw-verplichtingen bij grensoverschrijdende digitale dienstverlening heeft gehandhaafd.

Op basis van ons onderzoek concluderen we dat de huidige handhaving van de naleving van btw-verplichtingen bij grensoverschrijdende digitale dienstverlening tekortkomingen laat zien en dat het nodig is de handhaving te versterken.

### **Eénloketsysteem voor btw-aangifte: MOSS**

Sinds 2015 zijn in de Europese Unie (EU) digitale diensten wat betreft de btw belast in het land van de afnemer. Daartoe is begin 2015 een éénloketsysteem geïntroduceerd, het zogeheten Mini-One-Stop-Shop-systeem (MOSS). Ondernemingen zijn niet verplicht dit systeem te gebruiken, maar zij kunnen via MOSS de btw-aangifte van digitale dienstverlening in één keer voor alle EU-lidstaten regelen via de belastingdienst van één van de lidstaten.

De rolverdeling rond het MOSS-systeem leidt tot een onderlinge afhankelijkheid van EU-lidstaten. De lidstaat die recht heeft op de btw-ontvangsten, verkeert namelijk als het gaat om de handhaving in het nadeel ten opzichte van de lidstaat waar de dienstverlener is geregistreerd. Daarom is samenwerking van de EU-lidstaten nodig voor het welslagen van het systeem.



Binnen MOSS kan een EU-lidstaat de rol vervullen van *lidstaat van registratie* (Member State of Identification; MSID) of van *lidstaat van verbruik* (Member State of Consumption; MSCON):

- Nederland is lidstaat van registratie voor digitale dienstverleners die zich in Nederland registreren in MOSS om de btw te voldoen die zij in diverse EU-lidstaten (waar zij hun diensten leveren) zijn verschuldigd. De Belastingdienst ontvangt de btw-aangiften en betalingen en zorgt voor de afdracht van de btw aan deze EU-lidstaten.
- Nederland is lidstaat van verbruik als de afnemers<sup>1</sup> van de digitale diensten in Nederland zijn gevestigd en er in Nederland btw is verschuldigd. De Belastingdienst ontvangt in die gevallen de verschuldigde btw-bedragen vanuit de EU-lidstaten waar de dienstverleners zijn geregistreerd in MOSS.

In 2017 heeft Nederland als lidstaat van registratie via het MOSS-systeem € 351 miljoen btw afgedragen aan andere EU-lidstaten. Als lidstaat van verbruik heeft Nederland in 2017 € 149 miljoen ontvangen van andere EU-lidstaten.

### **Nederland als lidstaat van registratie (MSID)**

Op dit moment verricht Nederland als lidstaat van registratie geen controle op de volledigheid en juistheid van de ontvangen MOSS-aangiften die betrekking hebben op in andere EU-lidstaten verschuldigde btw. De andere EU-lidstaten moeten als lidstaat van verbruik zorgdragen voor deze controle. In EU-regelgeving is verankerd dat lidstaten moeten samenwerken om een juiste btw-heffing te bereiken, ook als het gaat om btw die bestemd is voor andere EU-lidstaten. Echter, op dit moment is deze samenwerking tussen lidstaten van registratie en lidstaten van verbruik op het punt van de handhaving van de btw-verplichtingen, niet nader uitgewerkt.

Wij concluderen dat de handhavingstaak van de Belastingdienst voor Nederland als lidstaat van registratie beperkt is. Voor zover de Belastingdienst de handhaving van btw-verplichtingen in andere lidstaten kan ondersteunen, is dit beperkt ingevuld, mede omdat er nog weinig ondersteuningsverzoeken zijn vanuit andere EU-lidstaten.

### **Nederland als lidstaat van verbruik (MSCON)**

Om btw-derving te voorkomen is het van belang dat de Belastingdienst zicht heeft op digitale dienstverlening aan Nederlandse afnemers. Digitale dienstverlening is echter lastig traceerbaar. De Belastingdienst zet op dit moment geen internetresearch in voor dit doel en er is nauwelijks tot geen contra-informatie beschikbaar (bijvoorbeeld gegevens over betalingen voor digitale diensten).



De Belastingdienst voert geen risicoanalyse uit op de volledigheid en juistheid van via MOSS binnengekomen btw-aangiften en daarvoor heeft de Belastingdienst ook geen risicoanalysemodel. Bestuurlijke informatie ter ondersteuning van handhaving en toezicht ontbreekt grotendeels en er is slechts een beperkte uitwisseling van signalen met buitenlandse belastingautoriteiten. Op EU-niveau zijn er initiatieven om nadere afspraken te maken over de samenwerking tussen EU-lidstaten bij gezamenlijke onderzoeken, maar een concrete uitwerking van de mogelijke inhoudelijke opzet en inrichting van de onderzoeken ontbreekt vooralsnog.

De Belastingdienst heeft bovendien achterstanden opgelopen bij de matching van aangiften en betalingen via MOSS. In de praktijk is gebleken dat de Belastingdienst daardoor het risico loopt te laat te signaleren dat ondernemingen hun btw-aangiften niet (volledig) hebben betaald. Door de achterstanden is de Belastingdienst nog niet toegekomen aan gestructureerde handhaving. Tot op heden heeft de Belastingdienst nog geen verzoeken gedaan aan andere landen om invorderingsbijstand te verlenen.

De Belastingdienst heeft voor Nederland als lidstaat van verbruik een belangrijke handhavingstaak om derving van btw in Nederland te voorkomen. We concluderen dat de handhaving in de praktijk wordt bemoeilijkt door de beperkte mogelijkheden voor detectie van niet aangegeven omzet en de beperkingen van het ICT systeem MOSS van de Belastingdienst.

### **MOSS als ICT-project en informatiesysteem van de Belastingdienst**

Het informatiesysteem voor MOSS is mede bepalend voor de mogelijkheden van de Belastingdienst om de naleving van btw-verplichtingen te handhaven. Op dit punt luiden onze bevindingen:

- Om tijd en kosten te besparen heeft de Belastingdienst gekozen voor een minimale opzet, waarbij alleen 'goedpaden' in het systeem zijn opgenomen. Dat betekent (a) dat de Belastingdienst alle uitval handmatig moet behandelen, en (b) dat het systeem geen managementinformatie oplevert en ontoereikend is voor de financiële verantwoording.
- MOSS heeft op dit moment geen voorzieningen voor risicoanalyse. Ook is er geen goede aansluiting op de door de Belastingdienst nagestreefde IT-architectuur.
- Er zijn zowel vertragingen als budgetoverschrijdingen opgetreden tijdens de ontwikkeling en implementatie van het MOSS-systeem.

Ten aanzien van het informatiesysteem MOSS concluderen we dat het huidige systeem de handhaving van de btw-verplichtingen voor Nederland als lidstaat van verbruik niet of nauwelijks ondersteunt. De Belastingdienst heeft voornemens om het MOSS-systeem



robuust te maken, maar we concluderen dat de Belastingdienst op dit punt nog een lange weg heeft te gaan. In dat verband is het van belang dat er ingrijpende wijzigingen zijn voorzien in het btw-stelsel per 2021. Zoals eerder beschreven, houden die onder andere een aanzienlijke uitbreiding van de toepassing van het One-Stop-Shop-systeem in.

### Aanbevelingen

De handhaving van de naleving van btw-verplichtingen bij grensoverschrijdende digitale dienstverlening moet worden versterkt. Wij doen hiertoe de volgende aanbevelingen aan de staatssecretaris van Financiën.

**Aanbeveling 1:** Zorg vanuit de positie van Nederland als lidstaat van verbruik voor een gestructureerde inrichting van de handhaving en het toezicht op btw-verplichtingen bij grensoverschrijdende digitale dienstverlening. Daarbij gaat het in het bijzonder om de volgende elementen:

- het door middel van internetresearch detecteren van digitale dienstverlening aan Nederlandse afnemers waarbij niet is voldaan aan btw-verplichtingen, en het gebruik van informatie van betaaldiensten als contra-informatie (waarbij moet worden gezien of eventuele wettelijke belemmeringen kunnen worden weggenomen);
- het uitwisselen van signalen met de belastingautoriteiten van andere EU-lidstaten;
- het uitvoeren van risicoanalyses op btw-aangiften aan de hand van een daarop toegesneden risicoanalysemodel;
- de matching en beoordeling van btw-aangiften en -betalingen, inclusief vervolgacties op het terrein van heffing en/of invordering, als daar aanleiding toe is.

**Aanbeveling 2:** Zet de initiatieven van de Belastingdienst door om de minimale functionaliteit van het MOSS-systeem aan te vullen, zodat een volwaardig systeem ontstaat dat eveneens de voorzienbare forse toename van het aangiftevolumen vanaf 2021 aankan. Zorg ervoor dat daarbij (op termijn) de aansluiting op de IT-ontwerpprincipes van de Belastingdienst wordt gerealiseerd. Uitbreiding van de functionaliteit van MOSS is met name nodig op de volgende punten:

- de geautomatiseerde ondersteuning van de handhaving en het toezicht ten behoeve van de matching van aangiften en betalingen, risicoanalyse, signalering van afwijkingen en vervolgacties naar aanleiding daarvan;
- het opleveren van bestuurlijke en managementinformatie en het creëren van een solide basis voor de financiële verantwoording.





Aanbeveling 3: Neem (via de Nederlandse inbreng op EU-niveau) initiatieven om de internationale samenwerking met buitenlandse belastingautoriteiten te verbeteren ten behoeve van de handhaving van btw-verplichtingen bij grensoverschrijdende digitale dienstverlening. Dit kan onder meer door te bevorderen:

- dat heldere protocollen tot stand komen voor de wederzijdse bijstand tussen lidstaten van verbruik en lidstaten van registratie bij de toepassing van controle- en handhavingsinstrumenten;
- dat instrumenten zoals gezamenlijke onderzoeken worden ingezet die eraan kunnen bijdragen dat de handhavingslasten voor de verschillende EU-lidstaten in evenwicht zijn met de handhavingsbelangen en -mogelijkheden.

#### **Reactie staatssecretaris van Financiën en nawoord**

Met instemming constateren we dat de staatssecretaris van Financiën onze conclusies en aanbevelingen overneemt en we vertrouwen erop dat hij in lijn daarmee handelt.



Samenvatting	<b>1</b>	2	3	4	5	6	Bijlagen
--------------	----------	---	---	---	---	---	----------

# 1 Inleiding

## 1.1 Btw en digitale dienstverlening

Internet heeft het voor consumenten eenvoudig mogelijk gemaakt om online goederen of diensten af te nemen, ook uit het buitenland. Dit onderzoek richt zich op een specifiek aspect van deze economische transacties via internet: de btw-verplichtingen die gelden bij de levering van 'digitale diensten' aan consumenten.

Onder digitale diensten vallen:

- *telecommunicatiediensten* (denk aan telefonie, sms, toegang tot internet en voicemail);
- *omroepdiensten* (denk aan radio- of televisieprogramma's die via internet worden aangeboden); en
- *elektronische diensten* (denk aan online muziek, films en series, online dagbladen, boeken en tijdschriften, online verkeersinformatie, online gegevensopslag, online games).<sup>2</sup>

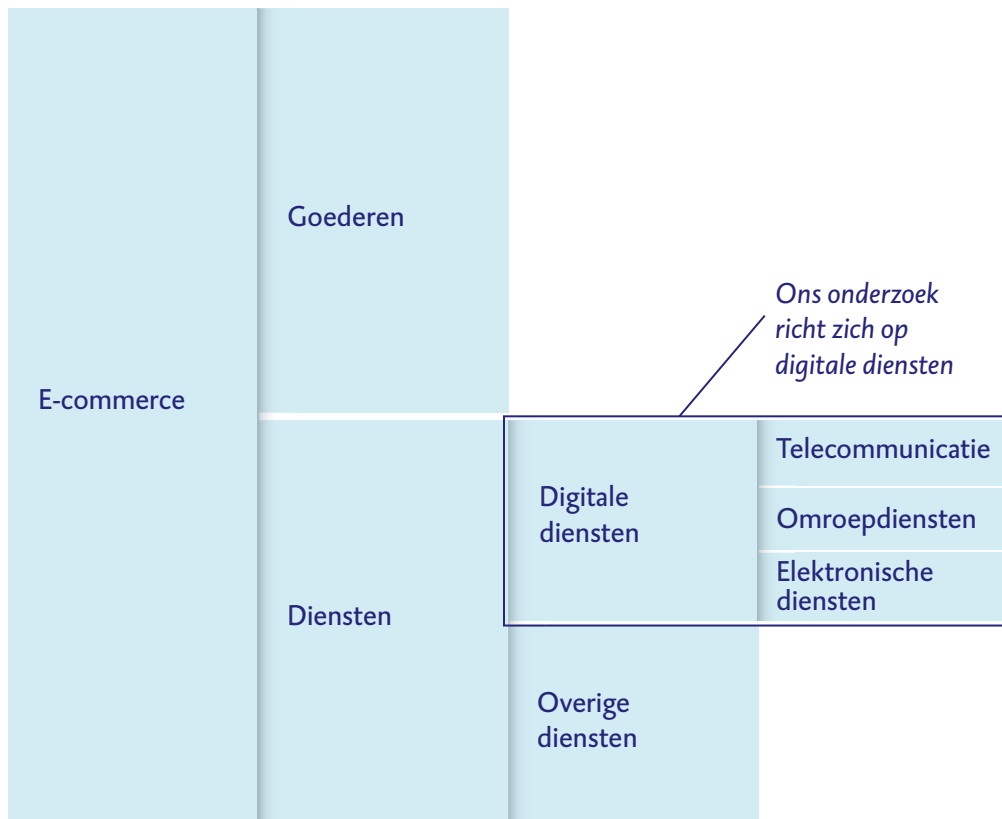
Sinds 2015 zijn in de Europese Unie (EU) dit soort digitale diensten voor de btw belast in het land waar de afnemer woont of is gevestigd.<sup>3</sup>

In figuur 1 hebben we door middel van een blauwe omlijning aangegeven op welk deelgebied van *e-commerce* ons onderzoek zich richt.





## Digitale diensten, waaronder telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten, vormen een specifieke categorie van e-commerce



**Figuur 1** Onderdelen van e-commerce

E-commerce en digitale dienstverlening brengen wat de heffing en inning van btw betreft specifieke risico's met zich mee, die minder of niet spelen bij de traditionele (detail)handel. De transacties komen namelijk online tot stand en bij digitale dienstverlening is bovendien sprake van virtuele leveringen. De zichtbaarheid voor de Belastingdienst is zodoende beperkter dan bij goederenleveringen. De handhaving van btw-verplichtingen bij dit type dienstverlening vormt voor de Belastingdienst dan ook een flinke opgave.

### 1.1.1 Eénloketsysteem binnen de EU: MOSS

Voor leveranciers van digitale dienstverlening is begin 2015 binnen de EU een éénloketsysteem geïntroduceerd waarmee zij btw-aangifte kunnen doen, het zogeheten Mini-One-Stop-Shop-systeem (MOSS).<sup>4</sup> Ondernemingen zijn niet verplicht om dit



systeem te gebruiken, maar het heeft wel voordelen om dit te doen. Ondernemingen kunnen namelijk via MOSS de btw-aangifte over hun digitale dienstverlening binnen de gehele EU in één keer regelen via de belastingdienst van één van de EU-lidstaten. Als een digitale dienstverlener zich niet registreert in MOSS, zal hij zich in elke lidstaat waar hij diensten levert afzonderlijk voor de btw moeten registreren (i.e. een btw-nummer moeten aanvragen).<sup>5</sup>

Binnen MOSS kan een EU-lidstaat de rol vervullen van 'lidstaat van registratie' (Member State of Identification; MSID) of van 'lidstaat van verbruik' (Member State of Consumption; MSCON).

### **MSID-rol**

Nederland is lidstaat van registratie (MSID) voor digitale dienstverleners die zich in Nederland registreren in MOSS om de in diverse EU-lidstaten verschuldigde btw te voldoen. Het kan hierbij gaan om in Nederland gevestigde ondernemingen. Maar er zijn ook buiten de EU gevestigde ondernemingen die ervoor kiezen om zich in Nederland te registreren voor MOSS.

In Nederland gevestigde ondernemingen die elders in de EU digitale diensten leveren en die voor de btw-aangifte over deze diensten gebruik willen maken van MOSS, moeten zich bij de Nederlandse Belastingdienst melden. Voor hen is Nederland dus lidstaat van registratie. Zij kunnen niet kiezen voor registratie in een andere EU-lidstaat.

Voor de levering van digitale diensten aan Nederlandse afnemers kunnen Nederlandse ondernemingen géén gebruik maken van het MOSS-systeem. Daarvoor dienen zij een reguliere (binnenlandse) btw-aangifte te doen. Van deze aangiften houdt de Belastingdienst geen afzonderlijke statistieken bij. Dit laatste geldt ook voor buitenlandse digitale dienstverleners die niet kiezen voor gebruik van MOSS, maar voor een reguliere btw-registratie in Nederland. Er zijn dus geen gegevens beschikbaar over de btw-bedragen die hiermee zijn gemoeid.

Als buiten de EU gevestigde ondernemingen een MOSS-registratie wensen, kunnen zij zelf kiezen in welke EU-lidstaat zij zich registreren. Als zij voor Nederland kiezen, is Nederland voor hen lidstaat van registratie. In tegenstelling tot Nederlandse ondernemingen kunnen deze ondernemingen de digitale dienstverlening aan Nederlandse consumenten dus wél via MOSS aangeven. Voor dit deel van hun dienstverlening is Nederland dan niet alleen lidstaat van registratie (MSID), maar ook lidstaat van verbruik (MSCON).





Ondernemingen die zich in MOSS hebben geregistreerd moeten per kwartaal aangifte<sup>6</sup> doen van hun omzet en de btw die zij over hun dienstverlening in de (andere) EU-lidstaten verschuldigd zijn. Zij moeten deze aangifte doen via de lidstaat van registratie. Het totaal verschuldigde btw-bedrag betaalt de onderneming aan de belastingdienst van deze lidstaat.

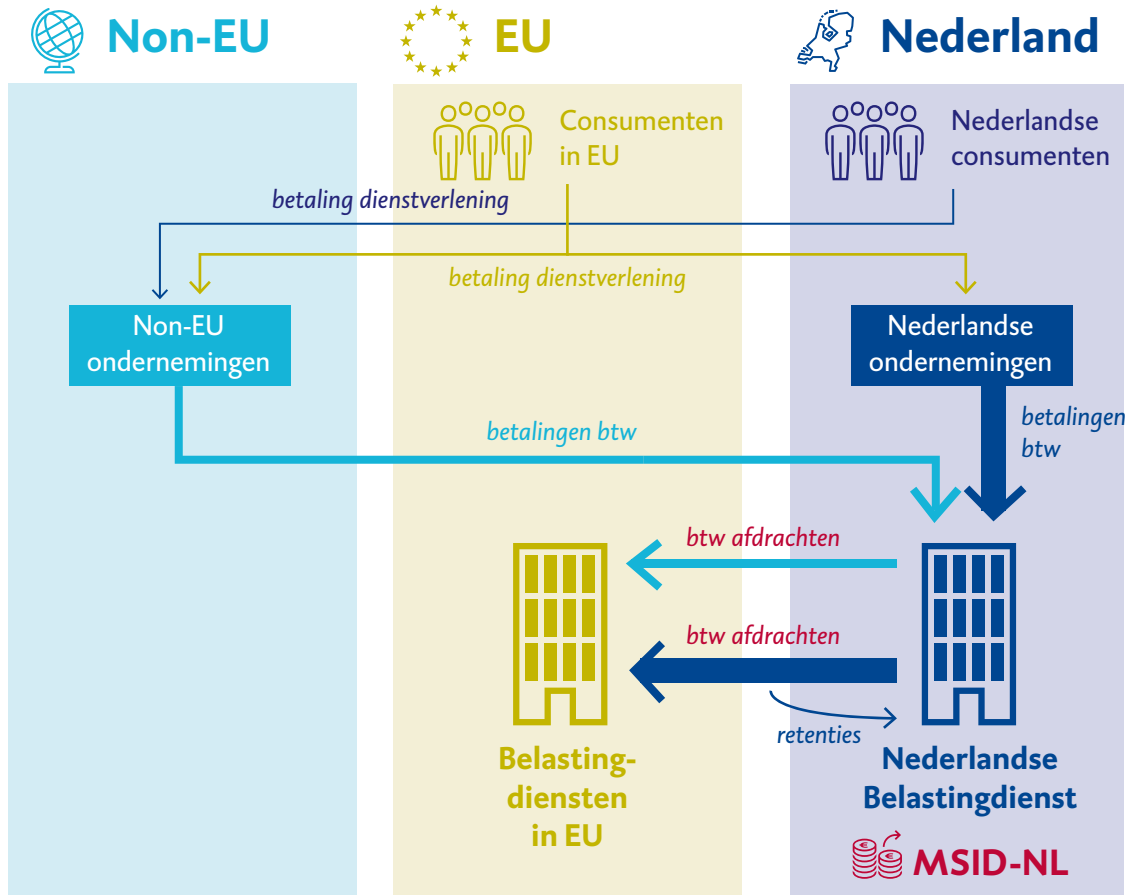
Via MOSS zendt de lidstaat van registratie gegevens over de geregistreerde ondernemingen, de btw-aangiften en -betalingen naar de lidstaten van verbruik. De lidstaat van registratie draagt de daarmee samenhangende btw-bedragen die zij van de dienstverleners heeft ontvangen af aan deze lidstaten van verbruik.

Bij de start van MOSS hebben de EU-lidstaten afgesproken dat de eerste vier jaar vanaf 2015 een retentie (inhouding) mag worden toegepast op de afdrachten aan de lidstaten van verbruik. In 2015 en 2016 mocht Nederland op grond hiervan 30% van het btw-bedrag inhouden. Voor 2017 en 2018 gaat het om 15%. Vanaf 2019 zal geen retentie meer worden toegepast (Europese Commissie, 2013a).<sup>7</sup> De retentieafspraken betreffen uitsluitend btw-bedragen afkomstig van in de EU gevestigde ondernemingen.

In figuur 2 hebben we schematisch weergegeven hoe de verschillende stromen behoren te verlopen als Nederland de rol van lidstaat van registratie vervult.



## Als MSID draagt Nederland btw af aan andere EU-lidstaten



**Figuur 2** Btw-betalingen wanneer Nederland lidstaat van registratie is

Te zien is dat Nederland alleen de MSID-rol vervult voor Nederlandse ondernemingen of voor ondernemingen van buiten de EU die zich voor MOSS registreren in Nederland. Deze ondernemingen doen via MOSS aangifte van de verschuldigde btw op digitale dienstverlening aan afnemers in andere EU-lidstaten dan Nederland. De Nederlandse Belastingdienst ontvangt de bijbehorende btw-bedragen en draagt die, na aftrek van eventuele retentiebedragen, af aan de overige EU-lidstaten. Figuur 2 laat ook zien dat retentie niet van toepassing is op de btw die afkomstig is van ondernemingen van buiten de EU.

### MSCON-rol

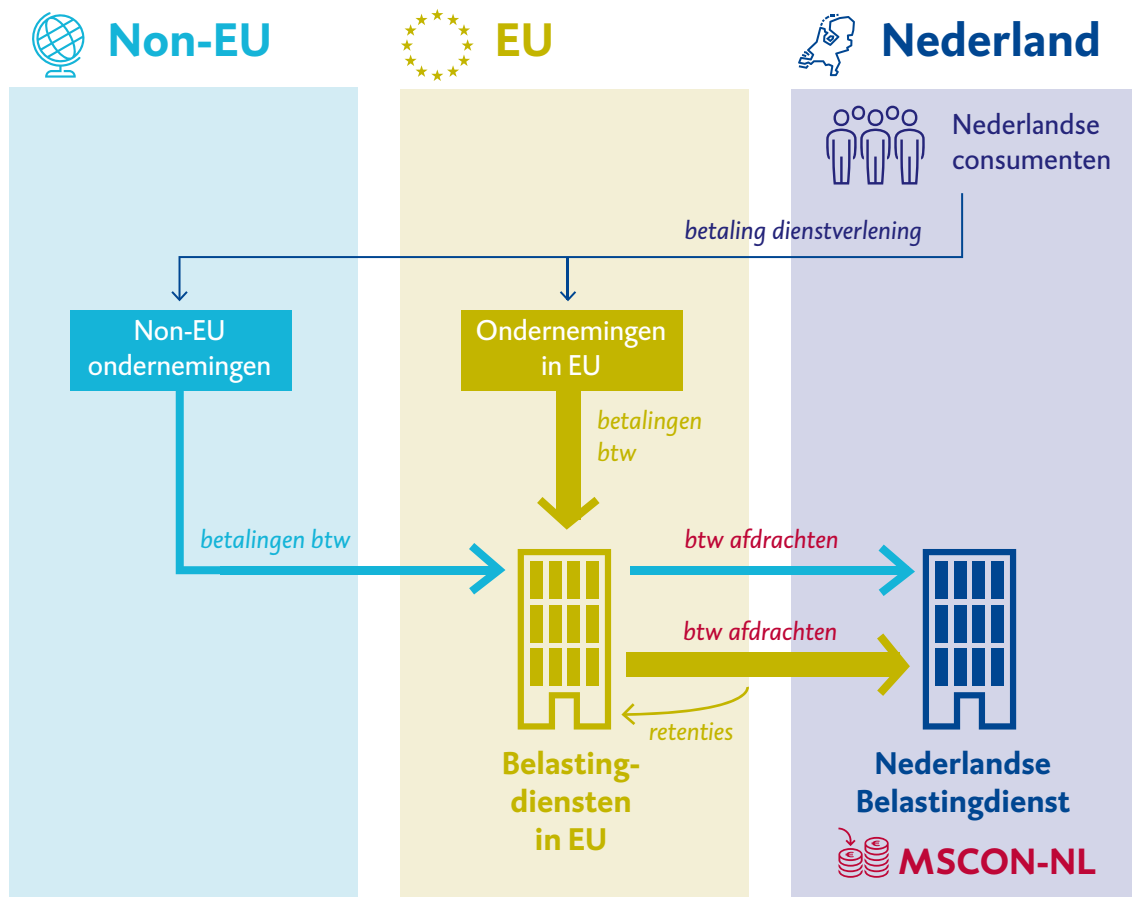
Nederland vervult de rol van lidstaat van verbruik (MSCON) als de afnemers van de digitale diensten in Nederland gevestigd zijn en er in Nederland btw verschuldigd is. De digitale



dienstverleners (EU of non-EU) zijn dan voor MOSS geregistreerd in andere EU-lidstaten. Van deze andere lidstaten ontvangt Nederland als lidstaat van verbruik informatie over de geregistreerde bedrijven, de btw-aangiften, de btw-betalingen en de btw-afdrachten (rekening houdend met eventueel van toepassing zijnde retenties). Nederland heeft vooral in zijn rol van lidstaat van verbruik een groot belang bij handhaving van de btw-verplichtingen. Een gebrekkige handhaving in die rol leidt immers tot btw-derving in Nederland.

Naar analogie van figuur 2 hebben we in figuur 3 schematisch weergegeven hoe de verschillende stromen behoren te verlopen als Nederland de rol van lidstaat van verbruik vervult.

### Als MCON ontvangt Nederland btw van andere EU-lidstaten



**Figuur 3** Btw-betalingen wanneer Nederland lidstaat van verbruik is



Te zien is dat het bij de rol van lidstaat van verbruik gaat om de verschuldigde btw over digitale dienstverlening aan Nederlandse consumenten. Ondernemingen die zich voor MOSS registreren in andere EU-lidstaten doen via dit systeem aangifte van de verschuldigde btw over digitale dienstverlening aan consumenten in andere EU-lidstaten, waaronder Nederland. De belastingdiensten van de andere EU-lidstaten dragen de voor Nederland bestemde btw, na aftrek van eventuele retentiebedragen, af aan Nederland. Ook hier geldt dat de retentieafpraak niet van toepassing is op de btw die afkomstig is van ondernemingen van buiten de EU.

### 1.1.2 Nieuwe regelingen binnen de EU per 2019 en 2021

Het zojuist beschreven btw-systeem voor digitale dienstverlening bestaat sinds 2015. In mei 2015 heeft de Europese Commissie haar 'Digital Single Market Strategy' gepubliceerd (Europese Commissie, 2015). Deze strategie had (en heeft) tot doel om een interne markt zonder belemmeringen te creëren voor *e-commerce* (zowel voor goederen als diensten). Als onderdeel van deze strategie heeft de Europese Commissie op 1 december 2016 het 'Action Plan on VAT' gepresenteerd, dat toekomstplannen bevat op het terrein van btw en *e-commerce* (Europese Commissie, 2016).<sup>8</sup> Vervolgens zijn op 5 december 2017 enkele wijzigingsvoorstellen voor EU-richtlijnen goedgekeurd (Europese Commissie, 2017). Het betreft deels vereenvoudigingsmaatregelen, bedoeld om de administratieve lasten voor (kleinere) ondernemingen te verminderen. Deze maatregelen zullen vanaf 1 januari 2019 van kracht zijn. De overige maatregelen zullen op 1 januari 2021 in werking treden. We lichten de ophanden zijnde wijzigingen hieronder toe en bespreken aansluitend kort wat deze betekenen voor de handhaving van de btw-verplichtingen.

#### *Wijzigingen per 2019 m.b.t. digitale dienstverlening*

Per 1 januari 2019 zal een 'omzetrempel' van € 10.000 (exclusief btw) worden geïntroduceerd voor de vaststelling van de plaats van dienst (d.w.z. de plaats waar de dienst wordt belast). Als de omzet die is gerealiseerd met grensoverschrijdende digitale dienstverlening in de andere EU-lidstaten in een kalenderjaar minder bedraagt dan deze drempel, ligt de plaats van dienst in de lidstaat van vestiging van de dienstverlener. Het staat de dienstverlener overigens vrij om toch via MOSS btw af te dragen in het land van vestiging van de afnemers. Die keuze geldt dan wel voor de gehele omzet van die dienstverlener.

De wijzigingen per 1 januari 2019 behelzen ook nog een andere vereenvoudiging voor kleinere ondernemingen. Ondernemingen met een omzet op jaarbasis binnen de EU van niet meer dan € 100.000 kunnen voortaan, voor het aantonen van de plaats van dienst, volstaan met één in plaats van twee bewijsstukken. Daarnaast mogen dienstverleners vanaf die datum voor alle EU-lidstaten de facturatieregels volgen die gelden in de lidstaat van





registratie. Verder worden voor non-EU-ondernemingen de mogelijkheden om zich te registreren voor MOSS verruimd.

### Wijzigingen per 2021

Per 1 januari 2021 worden de volgende maatregelen van kracht:<sup>9</sup>

- MOSS wordt uitgebreid; het systeem zal niet alleen meer van toepassing zijn op grensoverschrijdende levering van digitale diensten maar ook op grensoverschrijdende digitale verkoop van goederen (afstandsverkopen) en op de grensoverschrijdende levering van *andere dan digitale diensten*. Ook voor deze economische transacties geldt dus straks dat een ondernemer zich nog maar in één EU-lidstaat hoeft te registreren. Hierdoor zullen naar verwachting de omzet- en btw-bedragen die via MOSS lopen substantieel toenemen. Voor afstandsverkopen van buiten de EU zal hierbij overigens een maximumwaarde van € 150 per transactie gelden.<sup>10</sup>
- De regels rond de omzeldrempels voor btw-aangiften worden vereenvoudigd. Voor in de EU gevestigde ondernemingen die goederen via internet verkopen of digitale diensten leveren aan consumenten in andere EU-landen, gaat een uniforme omzeldrempel gelden van € 10.000. Beneden deze drempel geldt als plaats van levering de lidstaat waar de ondernemer gevestigd is, tenzij hij vrijwillig kiest voor registratie in MOSS. Dit betekent een vereenvoudiging voor kleine ondernemingen, omdat zij desgewenst kunnen volstaan met reguliere btw-aangiften in eigen land.
- Nog enkele andere administratieve vereenvoudigingen voor ondernemingen worden doorgevoerd. Zo vervalt de factuurverplichting voor intracommunautaire afstandsverkopen. Daarnaast worden de aangifte- en betalingstermijnen voor MOSS verlengd van twintig naar dertig dagen. Tot slot mogen correcties van eerdere MOSS-aangiften worden verwerkt in een volgende MOSS-aangifte.

### Betekenis voor de handhaving van btw-verplichtingen

De veranderingen die ophanden zijn zullen gevolgen hebben voor de handhaving van de btw-verplichtingen. De noodzaak van een effectieve handhaving wordt groter, vooral als gevolg van de aangekondigde uitbreiding van de reikwijdte van MOSS. Door deze uitbreiding zal het financiële belang van het systeem namelijk aanzienlijk toenemen.

## 1.2 Onderzoekskader

Ons onderzoek is erop gericht om na te gaan in hoeverre de Belastingdienst sinds 2015 de naleving van btw-verplichtingen bij grensoverschrijdende digitale dienstverlening handhaaft, in het bijzonder bij toepassing van het MOSS-systeem.





Meer specifiek hebben wij gekeken in hoeverre de Belastingdienst de naleving van btw-verplichtingen door (digitale) dienstverleners handhaaft om:

1. zich te registreren voor belastingplicht (hetzij in Nederland, hetzij in MOSS voor aangifte in een andere lidstaat van de EU);
2. tijdig, juist en volledig btw-aangifte te doen; en
3. tijdig en volledig hun belastingschuld te betalen.

Voor een nadere toelichting op het onderzoekskader verwijzen we naar bijlage 2.

### 1.3 Onderzoek door EU rekenkamers

De Algemene Rekenkamer werkt in het kader van de VAT Working Group samen met de rekenkamers van andere EU-lidstaten op het terrein van de btw. Enkelen hebben soortgelijk onderzoek op dit terrein verricht. Waar mogelijk hebben wij onze bevindingen vergeleken en de resultaten hiervan verwerkt in de desbetreffende hoofdstukken van dit rapport.

### 1.4 Leeswijzer

In de hoofdstukken 2 en 3 van dit rapport bespreken we de rol van Nederland als lidstaat van registratie (MSID) en lidstaat van verbruik (MSCON). In hoofdstuk 4 besteden we specifiek aandacht aan MOSS als ICT-project en informatiesysteem. In hoofdstuk 5 hebben we de conclusies en aanbevelingen van ons onderzoek opgenomen en we ronden in hoofdstuk 6 af met de reactie van de staatssecretaris van Financiën en ons nawoord daarbij.



Samenvatting	1	<b>2</b>	3	4	5	6	Bijlagen
--------------	---	----------	---	---	---	---	----------

## 2 Nederland als lidstaat van registratie (MSID)

**In dit hoofdstuk bespreken we de rol van Nederland als lidstaat van registratie (MSID). Zoals uiteengezet in hoofdstuk 1 (§ 1.1.1), vervult de Nederlandse Belastingdienst deze rol voor digitale dienstverleners die zich voor het MOSS-systeem in Nederland registreren teneinde de door hen in diverse EU-lidstaten verschuldigde btw te voldoen.**

De rol van lidstaat van registratie houdt onder andere in dat de Belastingdienst ten behoeve van andere EU-lidstaten btw-aangiften en -betalingen ontvangt en zorgdraagt voor de afdracht aan deze EU-lidstaten.

De Belastingdienst heeft ons gegevens uit het MOSS-systeem aangeleverd over de via MOSS ontvangen aangiften en de bijbehorende btw-bedragen voor de jaren 2015, 2016 en 2017; zie figuur 4.





### Voor MSID-NL stijgt het (financiële) belang van MOSS



**Figuur 4** MOSS/MSID-NL: Aantal ondernemingen dat btw-aangifte heeft gedaan en totaalbedragen van de btw-aangiften in de periode 2015–2017

Bron: Belastingdienst, Centrale Administratie

De gegevens in figuur 4 laten zien dat de via MOSS geregistreerde btw-bedragen tussen 2015 en 2017 sterk zijn gestegen. Er is sprake van een bijna-verdubbeling.

Uit onze analyse van de achterliggende gegevens komt naar voren dat een beperkt aantal grote ondernemingen een aanzienlijk aandeel heeft in het totaal van de btw-bedragen. Het merendeel van de ondernemingen levert een bescheiden bijdrage aan het totale btw-bedrag. Uit de gegevens van de Belastingdienst blijkt verder dat Nederland als lidstaat van registratie vooral btw-aangiften ontvangt voor dienstverlening aan afnemers in het Verenigd Koninkrijk, Duitsland, Frankrijk, Zweden en Denemarken. Deze landen hebben

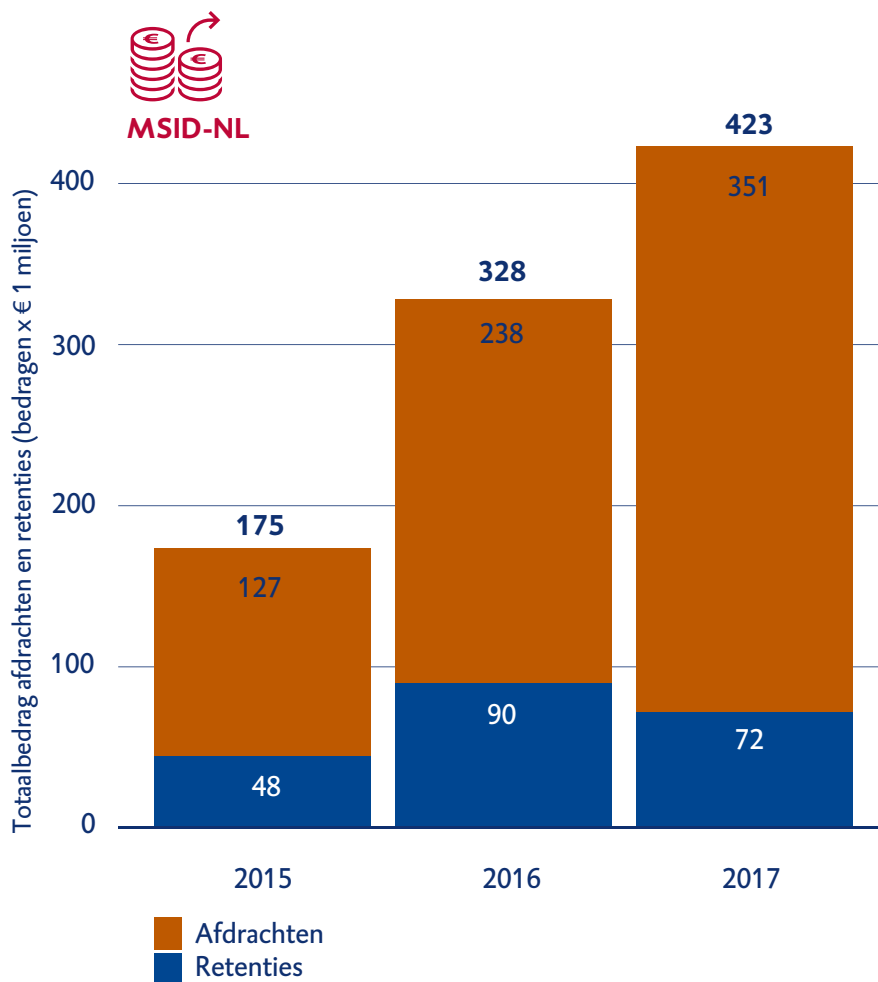




gezaamenlijk een aandeel van ongeveer 75% in het totaalbedrag van de btw-aangiften in de jaren 2015, 2016 en 2017.

In figuur 5 hebben we een overzicht opgenomen van de afdrachten aan andere EU-lidstaten die de Nederlandse Belastingdienst tussen 2015 en 2017 heeft verricht uit hoofde van de rol van Nederland als lidstaat van registratie. Ook de retenties (zie § 1.1.1) voor die jaren staan vermeld.

### Voor MSID-NL stijgen de afdrachten aan andere EU-lidstaten



**Figuur 5** MOSS/MSID-NL: Door Nederland afgedragen btw aan andere EU-lidstaten in de periode 2015-2017 en de bijbehorende retenties

Bron: Belastingdienst, Centrale Administratie



De bedragen van de afdrachten in figuur 5 wijken af van de totaalbedragen van de btw-aangiften via MOSS die staan vermeld in figuur 4, doordat de afdrachten aan de andere EU-lidstaten pas ná het aangiftetijdvak plaatsvinden en zodoende in een volgend jaar kunnen vallen. Daarnaast moet rekening worden gehouden met de retenties (conform de in § 1.1.1 besproken EU-afspraken: 30% in 2015 en 2016; 15% in 2017).

In het vervolg van dit hoofdstuk gaan we in op de btw-verplichtingen vanuit het handhavingsperspectief van Nederland als lidstaat van registratie. Daarbij komen achtereenvolgens aan de orde: de btw-registratie (§ 2.1), de btw-aangiften (§ 2.2) en de btw-betalingen (§ 2.3).

## 2.1 Handhaving btw-registratieplicht

Nederlandse ondernemingen die grensoverschrijdend digitale diensten aan consumenten in andere EU-lidstaten leveren, kunnen kiezen voor een reguliere btw-registratie in die lidstaten of voor een MOSS-registratie in Nederland. Ondernemingen van buiten de EU die in Nederland digitale diensten leveren, kunnen een andere lidstaat voor hun MOSS-registratie hebben gekozen. Er kan dus niet worden gesproken van een 'registratieplicht' in MOSS, omdat ondernemingen vrij zijn om al dan niet voor MOSS te kiezen.

Geredeneerd vanuit het perspectief van Nederland als lidstaat van registratie heeft het nalevingsgedrag van Nederlandse ondernemingen die in andere EU-lidstaten digitale diensten leveren, geen invloed op de btw-ontvangsten in Nederland. Dat betekent niet dat een lidstaat van registratie geen enkele rol speelt in de handhaving van de betreffende btw-verplichtingen. In de EU-verordening betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de btw (Verordening (EU) nr. 904/2010) is namelijk verankerd dat EU-lidstaten moeten samenwerken om een juiste btw-heffing te bereiken. Daarom zouden de lidstaten niet alleen moeten toezien op de juiste belastingheffing ten behoeve van de *eigen* btw-ontvangsten, maar ook de *andere* lidstaten moeten bijstaan om te zorgen voor een juiste toepassing van de btw. Het gaat daarbij om de btw die verband houdt met een op hun grondgebied verrichte activiteit, maar die verschuldigd is in een andere lidstaat.<sup>11</sup>

In de genoemde verordening is geregeld dat EU-lidstaten aan een lidstaat van registratie kunnen vragen om een specifiek administratief onderzoek.<sup>12</sup> Het is ook mogelijk dat belastingautoriteiten zonder voorafgaand verzoek overgaan tot informatieverstrekking aan de belastingautoriteiten van andere lidstaten, bijvoorbeeld wanneer er gegronde redenen bestaan om aan te nemen dat in de andere lidstaat een inbreuk op de btw-wetgeving heeft plaatsgevonden of wanneer in de andere lidstaat gevaar bestaat voor belastingderving.<sup>13</sup>



Er is echter geen precieze uitwerking van de samenwerking tussen lidstaten van registratie en lidstaten van verbruik als het gaat om de handhaving van de btw-verplichtingen.

Uit ons onderzoek blijkt dat het slechts sporadisch voorkomt dat de Nederlandse Belastingdienst te maken heeft met internationale verzoeken of samenwerking op het terrein van MOSS. Op initiatief van een Nederlandse belastinginspecteur is het een enkele keer voorgekomen dat onderzoek is verricht bij een Nederlandse onderneming, waarbij ook de MOSS-registratie en -verplichtingen zijn betrokken. Daarbij is aan de andere EU-lidstaten gevraagd om aan te geven of zij als lidstaat van verbruik (MSCON) wilden participeren in het onderzoek.

## 2.2 Handhaving tijdige, juiste en volledige btw-aangiften

### Voorschriften

Elk kwartaal moeten in MOSS geregistreerde ondernemingen aangifte doen van hun omzet en de te betalen btw, uitgesplitst naar de EU-lidstaten waar de digitale diensten zijn geleverd en op basis van de daar geldende btw-tarieven. De lidstaat van registratie verstrekt deze gegevens aan de lidstaten van verbruik. Het MOSS-systeem van de lidstaat van registratie zorgt voor eerste herinneringen als niet tijdig aan de aangifteplicht is voldaan. Als meermalen niet aan de aangifteverplichtingen is voldaan, kan de registratie in MOSS worden beëindigd. Dit heeft een zuiverend effect voor het MOSS-systeem, maar het betekent niet dat daarmee de nalevingsproblemen zijn opgelost. De belastingautoriteiten in de lidstaten van verbruik zullen er dan op moeten toezien dat zo nodig een reguliere btw-registratie plaatsvindt.

De systematiek van MOSS houdt in dat het verder aan de lidstaten van verbruik is om eventueel actie te ondernemen naar aanleiding van niet-tijdige aangiften. Verordening (EU) nr. 904/2010 bepaalt dat de lidstaat van registratie langs elektronische weg informatie moet sturen aan de lidstaat van verbruik, zodat kan worden bepaald met welke drie-maandelijke aangifte een betaling overeenstemt.<sup>14</sup>

### Handhaving van de naleving

In Nederland vindt geen controle plaats op de MOSS-aangiften als het gaat om de volledigheid en juistheid van de verschuldigde btw over de omzet van digitale diensten in de andere EU-lidstaten. Het uitgangspunt binnen de EU is namelijk dat de heffing de bevoegdheid is van de lidstaat van verbruik. Het is ook aan de lidstaten van verbruik om zo nodig naheffingen en boetes op te leggen als ondernemingen hun btw-verplichtingen niet naleven.



Voor de lidstaat van verbruik is de handhaving van btw-verplichtingen echter lastig, omdat de betreffende ondernemingen in het buitenland gevestigd zijn.

In internationaal verband is deze problematiek al eerder gesignaleerd. Zo heeft de rekenkamer van Litouwen in 2015 onderzoek verricht naar de introductie van MOSS (Lithuanian National Audit Office, 2015). In het rapport over dit onderzoek heeft de rekenkamer van Litouwen gewezen op het probleem dat een lidstaat van registratie in beginsel geen onderzoek doet naar de btw die verschuldigd is in de lidstaten van verbruik, terwijl een lidstaat van verbruik zelf beperkte mogelijkheden heeft om controles uit te voeren.

Overigens kan de Nederlandse Belastingdienst, in gevallen waarin Nederland lidstaat van registratie is, op verzoek van een lidstaat van verbruik wel bijstand verlenen bij een eventuele controle van MOSS-aangiften. Volgens de Belastingdienst is dit sinds 2015 enkele keren voorgekomen. Als het gaat om buiten de EU gevestigde ondernemingen voegt het handhavingsinstrumentarium van een lidstaat van registratie echter weinig toe aan de mogelijkheden van de lidstaat van verbruik. Omdat het ondernemingen betreft die niet in de lidstaat van registratie zijn gevestigd, is het bijvoorbeeld niet eenvoudig mogelijk om boekenonderzoek te doen. De beperkte handhavingsmogelijkheden kunnen er in deze gevallen toe leiden dat de lidstaten van verbruik minder geneigd zijn om verzoeken te richten aan de lidstaat van registratie.

## 2.3 Handhaving tijdige en volledige btw-betaling

### Voorschriften

In MOSS geregistreerde ondernemingen behoren de door hen verschuldigde btw te betalen aan de lidstaat van registratie. De lidstaat van registratie zorgt ervoor dat de betaalde bedragen in euro's worden afgedragen aan de lidstaten van verbruik via de bankrekeningen die daarvoor zijn aangewezen door de desbetreffende lidstaten.<sup>15</sup>

Als geregistreerde ondernemingen de verschuldigde btw niet tijdig en volledig hebben betaald, voorziet MOSS in de lidstaat van registratie in een eerste herinnering van de desbetreffende ondernemingen.

De lidstaat van registratie draagt de ontvangen btw af aan de lidstaten van verbruik, eventueel na aftrek van de van toepassing zijnde retentie (zie § 1.1.1).<sup>16</sup> Als slechts een gedeeltelijke betaling van een onderneming is ontvangen, draagt de lidstaat van registratie naar evenredigheid af aan de lidstaten van verbruik. Dit betekent dat alle lidstaten van verbruik





Samenvatting	1	2	3	4	5	6	Bijlagen
--------------	---	---	---	---	---	---	----------

een vordering houden op de desbetreffende onderneming voor het ontbrekende deel van de verschuldigde btw.

### **Handhaving van de naleving**

De lidstaten van verbruik moeten zelf zorgdragen voor de controle op de tijdige en volledige betaling en eventueel voor de invordering.<sup>18</sup> Mochten ondernemingen nalatig zijn met betalen, dan moeten zij in dit stadium alsnog rechtstreeks aan de lidstaat van verbruik betalen. Van een eventuele retentie door de lidstaat van registratie is dan geen sprake meer.





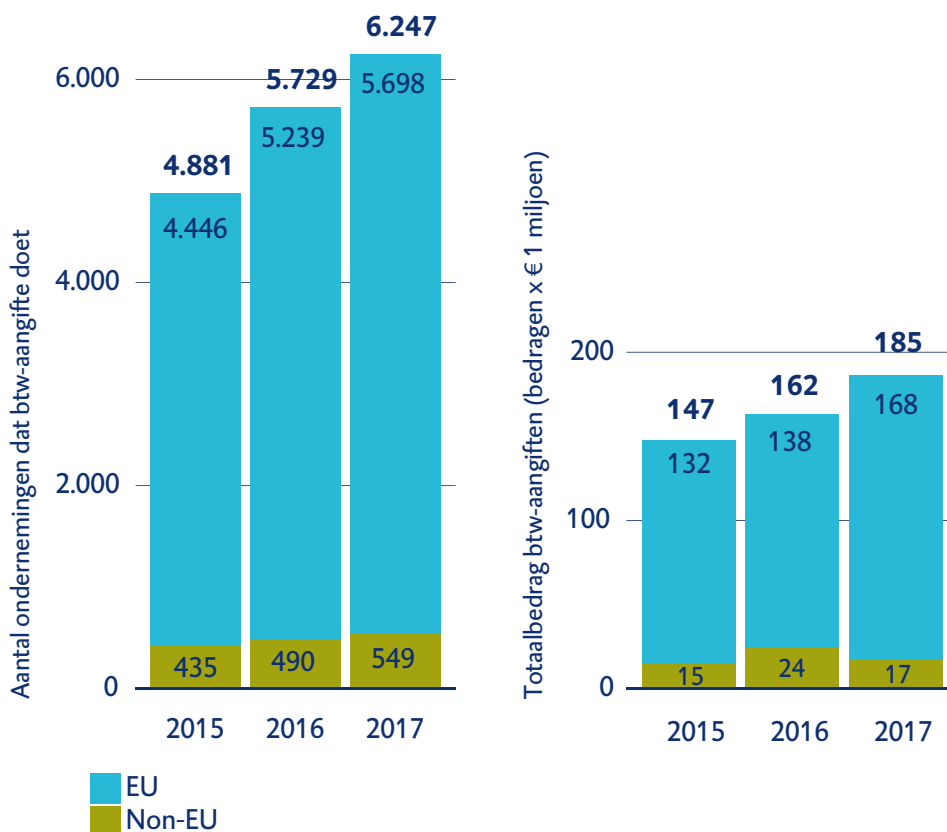
### 3 Nederland als lidstaat van verbruik (MSCON)

In dit hoofdstuk bespreken we de rol van Nederland als lidstaat van verbruik (MSCON).

Wanneer Nederland deze rol vervult, betekent dit, zoals uiteengezet in hoofdstuk 1 (§ 1.1.1), dat de Nederlandse Belastingdienst btw-bedragen van andere EU-lidstaten ontvangt die verband houden met verschuldigde btw op digitale dienstverlening aan Nederlandse afnemers.

De Belastingdienst heeft ons gegevens uit het MOSS-systeem aangeleverd over de aangiften van btw over grensoverschrijdende digitale dienstverlening aan Nederlandse consumenten en de bijbehorende btw-bedragen voor de jaren 2015, 2016 en 2017; zie figuur 6.

#### Voor MSCON-NL stijgt het (financiële) belang van MOSS



**Figuur 6** MOSS/MSCON-NL: Aantal ondernemingen dat btw-aangifte heeft gedaan en totaalbedragen van de btw-aangiften in de periode 2015–2017

Bron: Belastingdienst, Centrale Administratie



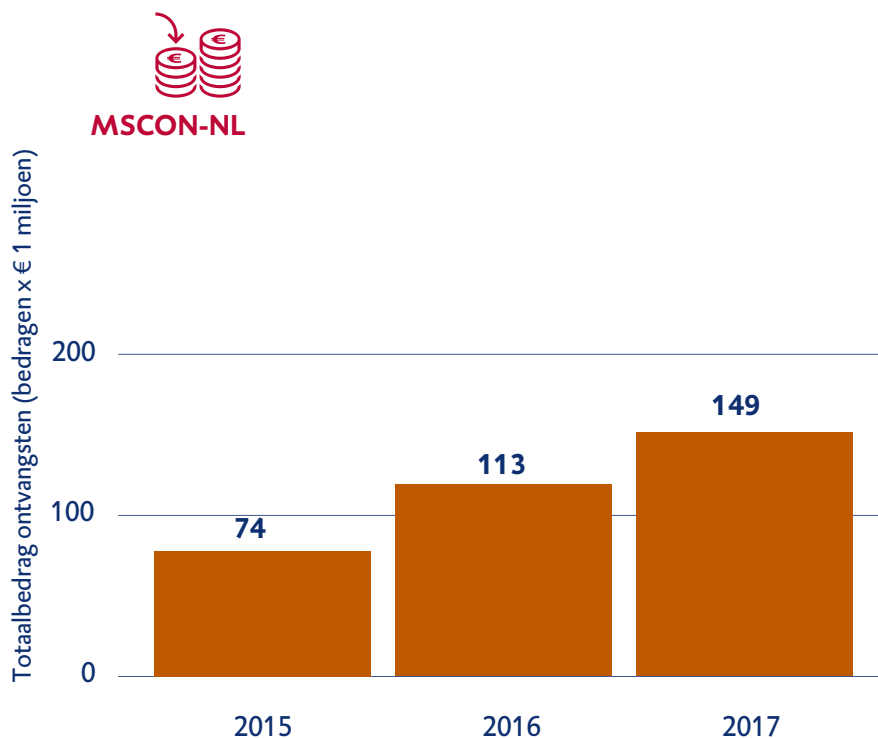


De cijfers in figuur 6 laten zien dat het aantal bedrijven dat via MOSS btw-aangifte doet over digitale dienstverlening aan Nederlandse afnemers, de afgelopen jaren is gegroeid. Ook de btw-bedragen die Nederland als lidstaat van verbruik ontvangt zijn tussen 2015 en 2017 toegenomen.

Onze analyse van de MOSS-gegevens leert dat Nederland vooral uit Ierland, het Verenigd Koninkrijk, Luxemburg en Zweden btw ontvangt. Enkele grote aanbieders van digitale diensten hebben een substantieel aandeel in het totaal van de aangegeven btw-bedragen.

In figuur 7 hebben we een overzicht opgenomen van de btw-afdrachten die de Nederlandse Belastingdienst in de periode 2015–2017 heeft ontvangen vanuit andere EU-lidstaten.

#### Voor MCON-NL stijgen de ontvangsten vanuit andere EU-lidstaten



**Figuur 7** MOSS/MCON-NL: Ontvangen btw-afdrachten vanuit andere EU-lidstaten (2015–2017)

Bron: Belastingdienst, Centrale Administratie

De bedragen van de ontvangsten in figuur 7 wijken af van de totaalbedragen van de btw-aangiften via MOSS die staan vermeld in figuur 6, doordat de afdrachten vanuit de andere EU-lidstaten pas ná het aangiftetijdvak plaatsvinden en zodoende in een volgend jaar kunnen vallen. Daarnaast moet rekening worden gehouden met de retenties (conform



de in § 1.1.1 besproken EU-afspraken: 30% in 2015 en 2016; 15% in 2017) die zorgen voor een verschil tussen aangiften en afdrachten.

In de volgende paragrafen van dit hoofdstuk gaan we in op (de handhaving van de naleving van) de btw-verplichtingen vanuit het perspectief van Nederland als lidstaat van verbruik. Daarbij komen achtereenvolgens aan de orde; de btw-registratie (§ 3.1), de btw-aangiften (§ 3.2) en de btw-betalingen (§ 3.3). Wanneer we kijken naar de handhaving maken we een onderscheid tussen de handhaving door de Belastingdienst in Nederland en de handhaving in samenwerking met buitenlandse belastingautoriteiten.

### 3.1 Handhaving btw-registratieplicht

Als lidstaat van verbruik heeft Nederland er belang bij dat ondernemingen die digitale diensten leveren aan Nederlandse afnemers, zich registreren voor de btw. Dat kan via een rechtstreekse registratie in Nederland of via een MOSS-registratie in een andere EU-lidstaat.

Omdat er bij digitale dienstverlening slechts sprake is van virtuele leveringen, is de zichtbaarheid voor de Belastingdienst beperkter dan bij (tastbare) goederenleveringen. Dit vergroot het risico dat dienstverleners geen btw afdragen en de Belastingdienst dat niet opmerkt.

In 2014 heeft onze Duitse zusterinstelling (Bundesrechnungshof, 2014) in dit verband aangetoond dat in 2013<sup>19</sup> een groot aantal ondernemingen van buiten de EU via internet diensten verleende aan Duitse afnemers, zonder daarvoor btw af te dragen. De president van het Bundesrechnungshof sprak in dit verband over een grote 'Steuerose' (Bundesrechnungshof, 2016).

Mogelijke aanknopingspunten voor de Belastingdienst om de naleving van de registratieplicht vast te stellen zijn onder andere:

- het aanbod van digitale diensten op internet, dat zich richt op Nederlandse afnemers;
- de betalingen van Nederlandse consumenten voor afgenomen digitale diensten;
- signalen van buitenlandse belastingautoriteiten.

#### Handhaving door Belastingdienst in Nederland

Om btw-derving op te sporen is het van belang dat de Belastingdienst zicht heeft op het aanbod van digitale diensten dat gericht is op Nederlandse afnemers. Het detecteren van aanbieders die niet zijn geregistreerd voor het naleven van btw-verplichtingen (hetzij regulier of in MOSS), wordt bemoeilijkt doordat:





- privacyregels bepalen dat zoektochten op internet een bepaalde grondslag moeten hebben (het mogen geen ‘fishing expeditions’ worden);
- aanbieders zich op internet anoniem kunnen presenteren, waardoor identificatie van de btw-plichtige wordt bemoeilijkt. Een voorbeeld hiervan is een verkoper van e-books die op zijn website geen bedrijfsgegevens vermeldt.

Het Expertisecentrum Handhaving en Intelligence (EHI) van de Belastingdienst heeft in het verleden internetzoekopdrachten uitgevoerd om niet-geregistreerde aanbieders te detecteren.<sup>20</sup> Dergelijke zoekopdrachten vormen een arbeidsintensieve activiteit en zij zijn aan beperkingen onderhevig als gevolg van privacyregels. In de periode 2015 tot en met 2017 zijn er ten aanzien van MOSS geen concrete vragen aan de EHI gesteld om analyses uit te voeren (Belastingdienst/Expertisecentrum Handhaving en Intelligence, 2017a).

De Belastingdienst beschikt niet of nauwelijks over contra-informatie om btw-aangiften van digitale dienstverleners mee te kunnen controleren. Zo heeft de Belastingdienst op grond van de geldende wet- en regelgeving standaard geen toegang tot gegevens over betalingen van afnemers voor digitale diensten (Belastingdienst/Expertisecentrum Handhaving en Intelligence, 2017a). Volgens de Belastingdienst hebben de belastingautoriteiten in het Verenigd Koninkrijk en Finland wél toegang tot dergelijke betaalgegevens.

### **Handhaving in samenwerking met buitenlandse belastingautoriteiten**

Signalen van buitenlandse belastingautoriteiten vormen een ander aanknopingspunt voor de Belastingdienst om zicht te krijgen op buitenlandse ondernemingen die digitale diensten leveren aan Nederlandse afnemers en die niet zijn geregistreerd voor het naleven van btw-verplichtingen. Het kan gaan om gegevens die worden verkregen naar aanleiding van specifieke verzoeken of om spontane gegevensverstrekking.

De Belastingdienst kan ook langs andere wegen signalen krijgen:

- In EU-verband is het binnen Eurofisc<sup>21</sup> mogelijk om op basis van Verordening (EU) nr. 904/2010 gegevens uit te wisselen en ervaringen en kennis van modi operandi te delen op het gebied van (intracommunautaire) btw-fraude. Sinds april 2016 bestaat voor het onderwerp *e-commerce* het aparte ‘Working Field 5’, waarin EU-lidstaten operationele signalen uitwisselen over (internet)handel in goederen en diensten. In de periode tot en met 2017 zijn er in Working Field 5, zij het beperkt, signalen gedeeld over grensoverschrijdende handel in goederen die mogelijk aan Nederlandse consumenten worden geleverd. Eveneens gericht op goederen is eind 2017 binnen Eurofisc een lijst opgesteld van ondernemingen die vermoedelijk leveren binnen de EU



(waaronder mogelijk Nederland) en hier wellicht geen btw over afdragen. In deze gevallen gaat het dus niet om signalen over grensoverschrijdende (digitale) dienstverlening.

De lijst van Eurofisc is ter beschikking gesteld van het kantoor Buitenland van de Belastingdienst om te inventariseren welke signalen uit deze lijst relevant zijn voor nader onderzoek.

- De Belastingdienst kan deelnemen aan multilaterale controles om ondernemingen in het vizier te krijgen die ten onrechte niet voor de btw zijn geregistreerd. Aan deze multilaterale controles kunnen zo nodig ook medewerkers van het Coördinatiepunt Btw-fraude (CPB) van de FIOD deelnemen. In de periode tot en met 2017 hebben enkele multilaterale controles plaatsgevonden op het terrein van de digitale dienstverlening. Bij het afsluiten van de uitvoeringsfase van ons onderzoek in mei 2018, speelde er één grote multilaterale controle die is voortgekomen uit informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten van EU-lidstaten. In § 3.3 beschrijven we deze casus in meer detail.

Op basis van het voorgaande constateren we dat de Nederlandse Belastingdienst de afgelopen jaren in beperkte mate gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheden voor de uitwisseling van signalen met andere belastingautoriteiten, voor zover het gaat om de naleving van btw-verplichtingen in het kader van MOSS.

### 3.2 Handhaving tijdige, juiste en volledige btw-aangiften

De bewaking van de tijdigheid van btw-aangiften die in het buitenland gevestigde ondernemingen via MOSS doen, maakt in eerste aanleg deel uit van de taken van de desbetreffende lidstaat van registratie. Deze lidstaat behoort namelijk een eerste herinnering te sturen aan ondernemingen die te laat hun MOSS-aangifte indienen. Daarna is het aan de lidstaat van verbruik om zo nodig actie te ondernemen tegen de nalatige ondernemingen.

#### Handhaving door Belastingdienst in Nederland

De Nederlandse Belastingdienst ontvangt vanuit andere EU-lidstaten gegevens uit de MOSS-aangiften van ondernemingen die digitale diensten verlenen aan Nederlandse afnemers. Het gaat in beginsel om btw-aangiften per kwartaal, maar daarnaast ontvangt de Belastingdienst maandelijks aanvullingen en correcties. De gegevens omvatten per ondernemer de omzet, het toegepaste btw-percentages en het btw-bedrag.

De Belastingdienst voert geen risicoanalyses uit op de tijdigheid, volledigheid en juistheid van de via MOSS ontvangen btw-aangiften uit andere EU-lidstaten. De dienst beschikt voor





deze btw-aangiften niet over een risicoanalysemodel, waarin grondslagen en criteria zijn opgenomen voor de risicoanalyse. Het risicoanalysemodel zou bijvoorbeeld rekening kunnen houden met de omvang en aard van de digitale dienstverlening en met het verloop van omzetpatronen in de tijd.

Volgens de Belastingdienst zijn er factoren die ervoor zorgen dat de risico's bij gebruik van MOSS relatief beperkt zijn ten opzichte van reguliere btw-aangiften:

- Ondernemingen van buiten de EU die zich laten registreren in MOSS zullen, zo schat de Belastingdienst in, vrijwillig en correct aan hun btw-verplichtingen willen voldoen. Ondernemingen die deze verplichtingen niet willen naleven, zullen namelijk de neiging hebben om zich in het geheel niet te registreren om zo hun dienstverlening buiten het zicht van de Belastingdienst te houden. Dezelfde inschatting bestond al ten tijde van het systeem VOES,<sup>22</sup> dat als voorloper van MOSS kan worden gezien. Een aanvullende overweging van andere aard is dat het voor de Belastingdienst niet of nauwelijks mogelijk is om handhavend op te treden tegen ondernemingen die buiten de EU zijn gevestigd.
- Het MOSS-systeem biedt geregistreerde ondernemingen slechts de mogelijkheid om btw-aangifte te doen en btw te betalen. Via het MOSS-systeem is geen teruggave (vooraf trek) van btw mogelijk. Als teruggave van btw al aan de orde zou zijn, loopt dat via een ander systeem, dat eigen waarborgen kent. MOSS wordt daarom binnen de Belastingdienst aangemerkt als een 'betaalsysteem'.

De voorgaande overwegingen sluiten niet uit dat ondernemingen slechts gedeeltelijk en/of onjuist aangifte doen via MOSS (Belastingdienst / Expertisecentrum Handhaving en Intelligence, 2017a). Het MOSS-systeem van de Belastingdienst biedt slechts beperkte ondersteuning voor toezicht en handhavingsacties en genereert geen bestuurlijke of managementinformatie. Het systeem is ingericht op het verwerken van een correcte procesgang zonder verstoringen (het 'goedpad'). Alle afwijkingen die nadere analyse vereisen ('foutpaden') moeten daardoor handmatig worden verwerkt. Omdat reguliere en gestructureerde overzichten ontbreken, is het verkrijgen van gegevens alleen via query's (zoekopdrachten) mogelijk.

### **Handhaving in samenwerking met buitenlandse belastingautoriteiten**

Samenwerking met buitenlandse belastingautoriteiten kan helpen om inzicht te krijgen in de naleving van btw-verplichtingen. Als lidstaat van verbruik heeft Nederland de mogelijkheid om het initiatief te nemen tot een controle van de MOSS-aangiften van ondernemingen die in andere EU-lidstaten zijn geregistreerd en die digitale diensten leveren aan afnemers



in Nederland. Echter, doordat het Nederlandse MOSS-systeem maar zeer beperkt toezichtinformatie genereert, heeft de Belastingdienst hier tot begin 2018 nog geen gebruik van gemaakt.

### Rolverdeling tussen lidstaten van registratie en verbruik

De roloverdeling tussen lidstaten van registratie en lidstaten van verbruik als het gaat om onderzoeken naar de naleving van de btw-verplichtingen, is op dit moment niet precies uitgewerkt (zie ook § 2.1). Het directoraat-generaal Belastingen en douane-unie van de Europese Commissie heeft in 2013 enkele aanbevelingen uitgebracht voor MOSS-audits (Europese Commissie, 2013b), maar EU-lidstaten kunnen zelf bepalen of zij deze aanbevelingen volgen en niet alle lidstaten doen dit tot op heden. Eén van de aanbevelingen is om de eerste contacten van een lidstaat van verbruik met een onderneming in een andere lidstaat via de belastingdienst in de lidstaat van registratie te laten verlopen, volgens procedures die in de betreffende lidstaat gebruikelijk zijn. De uitwisseling van informatie in het kader van audits door de belastingdiensten van de lidstaten zou vervolgens moeten worden geregeld op basis van overeenstemming tussen de beide belastingautoriteiten en de onderneming in kwestie.

Als een lidstaat van registratie het verzoek krijgt van de belastingdienst van de lidstaat van verbruik om bij een bepaalde EU-ondernemer onderzoek te doen, is het gebruikelijk om de belastingdiensten van alle landen die eveneens lidstaat van verbruik (kunnen) zijn, in de gelegenheid te stellen hierin te participeren. Vanwege de mogelijkheid van participatie, ontvangt Nederland als lidstaat van verbruik soms vragen van lidstaten van registratie of zij ook onderzoek moeten doen naar (mogelijke) omzet in Nederland. Volgens de Belastingdienst is de neiging groot om daar als lidstaat van verbruik zekerheidshalve bevestigend op te antwoorden. Daarmee ontstaat echter wel het risico dat de lidstaat van registratie onderzoek verricht met een geringe kans op resultaat, aangezien het lang niet altijd aannemelijk is dat in alle participerende lidstaten btw verschuldigd is. Daardoor kunnen de controlelasten voor de lidstaat van registratie stijgen.

Op EU-niveau wordt al enige tijd onderkend dat het wenselijk is om nadere afspraken te maken over de samenwerking van de belastingautoriteiten van de EU-lidstaten, onder andere als het gaat om *e-commerce* en MOSS. Dit heeft in november 2017 geleid tot een voorstel van de Europese Commissie om Verordening (EU) nr. 904/2010 te wijzigen, onder andere op het punt van de samenwerking bij administratieve onderzoeken op het gebied van de btw (Europese Commissie, 2017). Op 22 juni 2018 heeft de Raad van ministers het voorstel aangenomen.

De wijzigingen houden in dat twee of meer lidstaten overeen kunnen komen gezamenlijk administratieve onderzoeken uit te voeren, waarbij ambtenaren van de verzoekende





lidstaten deelnemen aan onderzoeken op het grondgebied van de aangezochte lidstaat. Zo kunnen gezamenlijk de grensoverschrijdende transacties van belastingplichtigen worden onderzocht.

De nieuwe regels geven meer duidelijkheid over de formele kaders voor gezamenlijke onderzoeken door EU-lidstaten, maar een concrete uitwerking van de mogelijke inhoudelijke opzet en inrichting van de onderzoeken ontbreekt voorsnog. Een dergelijke uitwerking zou kunnen verhelderen hoe de samenwerking tussen lidstaten ondersteunend kan zijn aan de reguliere handhaving van btw-verplichtingen.

In de gewijzigde verordening zijn ook nadere regels opgenomen voor situaties waarin er aanwijzingen of bewijzen zijn van btw-ontwijking of btw-fraude. In die gevallen is de lidstaat waar een belastingplichtige is gevestigd in bepaalde situaties verplicht een onderzoek uit te voeren, als ten minste twee andere EU-lidstaten een administratief onderzoek bij de betreffende belastingplichtige nodig achten. Als de aangezochte lidstaat daar om vraagt, moeten de verzoekende lidstaten daar actief aan deelnemen. Een gezamenlijk onderzoek vindt plaats onder leiding van (en volgens de wetgeving van) de aangezochte lidstaat. De ambtenaren van de verzoekende lidstaten hebben toegang tot dezelfde gebouwen en documenten als de ambtenaren van de aangezochte lidstaat en ze hebben dezelfde rechten waar het gaat om het ondervragen van belastingplichtigen.

Op basis van de huidige regels kan een onderzoek naar de naleving van btw-verplichtingen door buitenlandse digitale dienstverleners ook voortkomen uit initiatieven van andere EU-lidstaten om een multilaterale controle in te zetten (zie ook § 3.1). Zo is in 2017 een multilaterale controle ingesteld naar een onderneming die in het Verenigd Koninkrijk is gevestigd. Deze onderneming had mogelijk een deel van haar omzet niet aangegeven en, voor zover wel aangifte was gedaan, niet (volledig) betaald. Deze casus wordt meer in detail beschreven in § 3.3 hierna.

### 3.3 Handhaving tijdige en volledige btw-betaling

Nederland ontvangt als lidstaat van verbruik de btw-afdrachten van andere EU-lidstaten, waarop, indien van toepassing, retentiebedragen zijn ingehouden (zie § 2.3). Bij de handhaving gaat het hier om controle op tijdigheid en volledigheid van de betalingen.

#### Handhaving door Belastingdienst in Nederland

Het Nederlandse MOSS-systeem heeft in de jaren 2015 tot en met 2017 geen ondersteuning geboden om de tijdigheid en volledigheid van de btw-betalingen te controleren. Pas in het eerste kwartaal van 2018 was de Belastingdienst zo ver dat een begin kon worden gemaakt





met de matching<sup>23</sup> van de aangiften en betalingen voor het eerste kwartaal van 2015. De matching van aangiften en betalingen is nog steeds grotendeels handwerk. Door de achterstanden bij de matching van MOSS-aangiften en -betalingen is het kantoor Buitenland van de Belastingdienst nog niet toegekomen aan een gestructureerde handhaving en toezicht op de naleving van btw-verplichtingen. Daarvoor is namelijk gerichte informatie nodig over de stand van de betalingen.

Dat een goede matching van btw-aangiften en betalingen via MOSS van groot belang is, illustreert de multilaterale controle waaraan we al hebben gerefereerd in § 3.1 en § 3.2. Dit controleonderzoek is in de tweede helft van 2017 opgestart op basis van informatie van de belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk; zie kader. Nederland vervulde hier de rol van lidstaat van verbruik.

#### Casus: multilaterale controle van onderneming in Verenigd Koninkrijk (2017)

De Nederlandse Belastingdienst heeft in 2017 verschillende onderzoeken gestart naar de in MOSS geregistreerde btw-aangiften van een onderneming uit het Verenigd Koninkrijk. Uit deze onderzoeken bleek dat de betrokken onderneming in de voorgaande jaren voor meer dan € 20 miljoen aan btw-aangiften had gedaan die niet waren betaald. Daarnaast leverde het onderzoek aanwijzingen op dat een aanzienlijk deel van de in Nederland behaalde omzet niet was aangegeven, waardoor de Belastingdienst nog eens bijna € 20 miljoen aan btw was misgelopen.

Bij een goed functionerend matchingproces had de Nederlandse Belastingdienst al eerder van deze praktijk op de hoogte kunnen zijn en acties in gang kunnen zetten. Pas wanneer de Belastingdienst de matching van MOSS-aangiften en -betalingen heeft afgerond, zal blijken of soortgelijke casussen ook elders hebben gespeeld en zo ja, met welke omvang.

#### Handhaving in samenwerking met buitenlandse belastingautoriteiten

De Belastingdienst kan de belastingautoriteiten van andere EU-lidstaten verzoeken om ondersteuning bij de invordering van btw die in het kader van MOSS verschuldigd is. In beginsel geldt daarbij een drempelbedrag van € 1.500. Gelet op de stand van de matching heeft de Belastingdienst in relatie tot MOSS nog geen verzoeken aan andere EU-lidstaten gedaan om bijstand te verlenen bij de invordering van verschuldigde btw. Zoals we in § 3.2 hebben vermeld is het voor de Belastingdienst niet eenvoudig om bij een non-EU-onderneming de naleving van betalingsverplichtingen af te dwingen. De bijstand inroepen van de lidstaat van registratie helpt daarbij nauwelijks, omdat die lidstaat niet ter plaatse kan optreden. Invorderingsmogelijkheden zijn er dan nagenoeg niet. Buiten de EU heeft Nederland slechts met enkele landen (te weten Noorwegen en Zwitserland) verdragen voor bijstand bij invordering van belastingschulden.



## 4 MOSS als ICT-project en informatiesysteem van de Belastingdienst

**De mogelijkheden van de Belastingdienst om de naleving van btw-verplichtingen bij (grensoverschrijdende) digitale dienstverlening te handhaven, worden in hoge mate bepaald door de functionaliteiten en de werking van het Nederlandse MOSS-systeem. Daarom besteden wij in dit hoofdstuk aandacht aan de ontwikkeling en implementatie van de Nederlandse uitvoering van MOSS.**

Voor het MOSS-systeem zijn op EU-niveau specificaties vastgesteld. De EU-lidstaten moeten zelf zorgen voor een geautomatiseerd systeem om aan deze specificaties te voldoen. De lidstaten kunnen binnen deze specificaties wel eigen keuzes maken, bijvoorbeeld om zo goed mogelijk aan te sluiten bij andere ICT-systemen en -voorzieningen.

Het MOSS-systeem, zoals dit in Nederland is ontwikkeld, is op te delen in de volgende procesonderdelen:<sup>24</sup>

- *heffing*: de verwerking van btw-aangiften van ondernemers en het eventueel opleggen van naheffingsanslagen en boetes;
- *inning*: de verwerking van de betalingen door ondernemers;
- *afdracht*: de betalingen aan andere lidstaten.

In Nederland is het MOSS-systeem opgebouwd uit verschillende componenten. Voor het onderdeel 'heffing' is er het systeem 'Eén Stop Shop' (ESS). Daarin worden de aangiften van ondernemers vastgelegd. Betalingen van ondernemers komen in het systeem 'Inning Europese Diensten' (IED) terecht. Verder is er een ondersteunend logistiek systeem, genaamd 'Logistiek Europese Omzetbelasting' (LEO).

Als we in het kader van dit onderzoek spreken over het MOSS-systeem als ICT-systeem, bedoelen we, tenzij anders aangeven, het geheel van onderling samenhangende systemen waarmee de MOSS-functies worden uitgevoerd.

### 4.1 Knelpunten in het ICT-systeem

Bezien vanuit ICT-perspectief kent het Nederlandse MOSS-systeem verschillende knelpunten. Voor een deel zijn deze knelpunten terug te voeren op het ontwerp en de inrichting van het MOSS-systeem en voor een ander deel op tegenvallers in het proces van systeemontwikkeling en implementatie. We lichten dit hieronder toe.



## Ontwerp en inrichting van het MOSS-systeem

- Bij de ontwikkeling van het Nederlandse MOSS-systeem heeft de Belastingdienst ervoor gekozen dat het geautomatiseerde systeem in eerste aanleg ('plateau 1') alleen de minimale functies en processen zou ondersteunen. Dit betekent dat het systeem de hoofdstromen verwerkt van de (correcte) aangiften en betalingen; de 'goedpaden'. Andere functies en processen, waaronder de afhandeling van fouten, moeten dus voornamelijk met de hand worden uitgevoerd (Belastingdienst, 2017). Deze 'minimalistische' opzet heeft mede tot gevolg gehad dat het systeem geen management-informatie oplevert en ontoereikend is voor de financiële verantwoording. Eigenlijk is alleen via gerichte query's informatie uit het MOSS-systeem te halen. Het systeem is ook gebrekkig als basis voor (functioneel) beheer en productiebesturing (Software Improvement Group, 2018).
- Het deelsysteem 'Inning Europese Diensten' (IED) levert geen contra-informatie ter controle van de boekhouding van de Belastingdienst. De Unit Concerncontrol & Analyse (UCA) heeft daarom zelf een aantal query's gemaakt om standen te checken. Vanwege de gebrekkige controleerbaarheid heeft de UCA het systeem ook nog niet goedgekeurd als basis voor de financiële verantwoording.
- Om aan te sluiten op de organisatie van de Belastingdienst is voor het MOSS-systeem een indeling in domeinen toegepast. Daarbij hebben waarborgen ontbroken voor de samenhang in de keten en de aansluiting op de door de Belastingdienst nagestreefde IT-architectuur (Belastingdienst, 2017). Ook zijn er gebreken in de systeemdocumentatie, onder andere op het punt van het actueel houden van procesbeschrijvingen.
- De in eerste aanleg opgeleverde functionaliteit van het systeem bevat nauwelijks tot geen functies om het toezicht op de btw-aangiften te ondersteunen. Zo ontbreken voorzieningen voor risicoanalyse. Daardoor heeft het kantoor Buitenland in Heerlen tot begin 2018 geen controle kunnen toepassen op de aansluiting tussen de btw-aangiften van ondernemingen die diensten leverden aan Nederlandse consumenten en de bijbehorende betalingen (zie ook hoofdstuk 3).
- Bij de start van MOSS was de Belastingdienst van plan om in een volgende fase van de ontwikkeling ('plateau 2') de vertaalslag te maken van een 'minimale inrichting' naar een 'volledige inrichting', om daarmee de juistheid, tijdigheid en volledigheid van het proces te garanderen (Belastingdienst, 2017). Deze volledige inrichting is echter tot op heden niet gerealiseerd. Inmiddels is gebleken dat verdere systeemwijzigingen nodig zijn als gevolg van vernieuwingen in EU-regelgeving (zie § 1.1.2).

## Proces van systeemontwikkeling en -implementatie

Het ICT-project MOSS heeft te maken gekregen met vertragingen en budgetoverschrijdingen.





De beoogde infrastructuur is vertraagd opgeleverd, waardoor achterstanden zijn ontstaan bij de test- en implementatiewerkzaamheden. Hierdoor bleken overbruggingsmaatregelen nodig en is tijdelijke functionaliteit geleverd. De Belastingdienst heeft daarnaast de complexiteit van Europese specificaties onderschat. In tabel 1 hebben we enkele kerngegevens opgenomen van de planning van de doorlooptijd en de kosten van het MOSS-project.

**Tabel 1** Kerngegevens doorlooptijd en kosten van het ICT-project MOSS

	Einddatum	Projectkosten (bedragen x € 1 miljoen)
Initiële schatting (startdatum: 01-06-2013)	01-06-2015	8,59
Actuele schatting	31-03-2017	26,26
Gerealiseerd		26,26

Bron: Jaarrapportage Bedrijfsvoering Rijk 2017 (Tweede Kamer, 2018)

De Jaarrapportage Bedrijfsvoering Rijk 2017, die in mei 2018 is gepubliceerd, vermeldde 31 maart 2017 als actuele schatting van de einddatum. Die datum had betrekking op de afronding van het eerste 'plateau' van de ontwikkeling van MOSS. Daarmee is het systeem echter niet geheel voltooid.

Per 1 april 2017 is begonnen met de ontwikkeling van plateau 2, waarin onder andere de besturing van de systeemprocessen en de monitoring moeten worden verbeterd. Daarnaast moet rekening worden gehouden met aanpassingen als gevolg van de veranderingen in de btw-regelgeving op EU-niveau en de vernieuwing van de systemen voor de omzetbelasting (OB). Ten tijde van de publicatie van de Jaarrapportage Bedrijfsvoering Rijk 2017 was nog niet bekend wanneer de verdere aanpassingen van MOSS naar verwachting gereed zouden moeten zijn en welke kosten daarmee zouden samenhangen.

## 4.2 Doorontwikkeling MOSS-systeem

De Belastingdienst heeft in 2017-2018 extern onderzoek laten verrichten om te beoordelen in hoeverre de MOSS-applicaties (her)bruikbaar en aanpasbaar zijn, onder andere met het oog op de voorziene groei van het transactievolume. De uitkomsten van dit onderzoek (Software Improvement Group, 2018) kunnen als volgt worden samengevat:

- De procesafhandeling binnen de huidige MOSS-applicaties is onbetrouwbaar en onnodig traag. Dit probleem zal groter worden als het volume aan berichten toeneemt.



- De huidige applicaties voldoen niet aan de gedefinieerde startarchitectuur en de referentiearchitectuur voor transactieverwerking. Aansluiting daarop is niet mogelijk zonder grootschalige renovatie of herbouw.
- Een positieve uitkomst van het onderzoek is dat een renovatie de MOSS-applicaties op relatief korte termijn operationeel stabiel kan maken en geschikt voor de verwachte opschaling van de regeling.

Gelet op de uitkomsten van het onderzoek adviseert het externe bureau een renovatie van MOSS, die gericht is op operationele stabiliteit en (vooral nog) niet op een aansluiting op de IT-ontwerpprincipes (IT-architectuur) van de Belastingdienst. Dit scenario vereist volgens het bureau de geringste investering, kent het laagste risico en heeft de grootste slagingskans om gereed te zijn vóór 2021. Aansluiting op de hiervoor bedoelde architectuur zou moeten worden heroverwogen zodra de MOSS-applicaties operationeel stabiel zijn en er zekerheid is over de aanpasbaarheid richting 2021.

Naar aanleiding van het externe advies en een interne inventarisatie van de stand van zaken heeft de Projectboard MOSS van de Belastingdienst in juni 2018 besloten tot renovatie van MOSS. Op deze manier moet het systeem robuust worden gemaakt, mede als basis voor de verwachte uitbreiding in 2021. Verder is in het bredere verband van de 'ketentafel OB' de opdracht gegeven om alles wat aan het systeem moet worden toegevoegd met het oog op 2021, voor te bereiden. Het gaat daarbij onder andere om de in § 1.1.2 besproken wijzigingen in de regelgeving rond afstandsverkoop, waarbij ook de Douane betrokken is.



## 5 Conclusies en aanbevelingen

In dit hoofdstuk presenteren we onze conclusies en aanbevelingen, geordend per hoofdstuk van dit rapport. Ze hebben achtereenvolgens betrekking op de rol van Nederland als lidstaat van registratie, op de rol van Nederland als lidstaat van verbruik en op MOSS als ICT-project en informatiesysteem van de Belastingdienst (§ 5.1). Vervolgens stellen wij vast wat er naar ons oordeel moet gebeuren en dit werken we uit in enkele concrete aanbevelingen (§ 5.2).

### 5.1 Onze conclusies

#### 5.1.1 Nederland als lidstaat van registratie (MSID)

Wanneer Nederlandse ondernemingen waarvoor Nederland lidstaat van registratie (MSID) is de btw-verplichtingen over hun grensoverschrijdende digitale diensten niet correct naleven, heeft dit geen invloed op de btw-ontvangsten van Nederland. Dat betekent echter niet dat er in deze gevallen geen enkele handhavingstaak is voor de Nederlandse Belastingdienst. In Verordening (EU) nr. 904/2010 is namelijk verankerd dat EU-lidstaten moeten samenwerken om een juiste btw-heffing te bereiken. Echter, op dit moment is de samenwerking tussen lidstaten van registratie en lidstaten van verbruik als het gaat om de handhaving van de btw-verplichtingen, niet nader uitgewerkt.

Op dit moment verricht Nederland als lidstaat van registratie geen controle op de volledigheid en juistheid van de ontvangen MOSS-aangiften die betrekking hebben op in andere EU-lidstaten verschuldigde btw. De andere EU-lidstaten moeten als lidstaat van verbruik zorgdragen voor deze controle en ook voor eventuele naheffingen, boetebeschikkingen en invorderingsmaatregelen.

Wij concluderen dat de handhavingstaak van de Belastingdienst voor Nederland als lidstaat van registratie beperkt is. Voor zover de Belastingdienst de handhaving van btw-verplichtingen in andere lidstaten kan ondersteunen, is dit beperkt ingevuld, mede omdat er nog weinig ondersteuningsverzoeken zijn gedaan vanuit andere EU-lidstaten.

#### 5.1.2 Nederland als lidstaat van verbruik (MSCON)

Om btw-derving tegen te gaan, is het van belang dat de Belastingdienst zicht heeft op digitale dienstverlening aan Nederlandse afnemers. De Belastingdienst moet kunnen nagaan of de dienstverleners in kwestie zijn geregistreerd voor de btw (regulier of in MOSS).



Digitale dienstverlening is echter inherent lastig traceerbaar. De Belastingdienst zet op dit moment geen internetresearch in voor dit doel. Verder heeft de Belastingdienst nauwelijks of geen contra-informatie. Zo heeft de Belastingdienst op grond van de geldende wet- en regelgeving standaard geen toegang tot gegevens over betalingen voor digitale diensten, die een aanknopingspunt zouden kunnen bieden.

De Belastingdienst voert geen risicoanalyse uit op de volledigheid en juistheid van via MOSS binnengekomen btw-aangiften en daarvoor heeft de Belastingdienst ook geen risicoanalysemodel. Bestuurlijke informatie ter ondersteuning van handhaving en toezicht ontbreekt grotendeels. Er is slechts een beperkte uitwisseling van signalen met buitenlandse belastingautoriteiten.

De Belastingdienst heeft bovendien achterstanden opgelopen bij de matching van aangiften en betalingen via MOSS. Door deze achterstanden is de Belastingdienst (kantoor Buitenland) nog niet toegekomen aan gestructureerde handhaving. Tot op heden heeft de Belastingdienst nog geen verzoeken gedaan aan andere landen om invorderingsbijstand te verlenen.

De Belastingdienst heeft voor Nederland als lidstaat van verbruik een belangrijke handhavingstaak om derving van btw in Nederland te voorkomen. We concluderen dat de handhaving in de praktijk wordt bemoeilijkt door de beperkte mogelijkheden voor detectie van niet aangegeven omzet en de beperkingen van het ICT systeem MOSS van de Belastingdienst.

### 5.1.3 MOSS als ICT-project en informatiesysteem van de Belastingdienst

Over het ICT-project en informatiesysteem MOSS van de Belastingdienst is uit ons onderzoek het volgende naar voren gekomen:

- Om tijd en kosten te besparen heeft de Belastingdienst gekozen voor een minimale opzet, waarbij alleen 'goedpaden' in het systeem zijn opgenomen. Dat betekent (a) dat de Belastingdienst alle uitval handmatig moet behandelen, en (b) dat het systeem geen managementinformatie oplevert en ontoereikend is voor de financiële verantwoording.
- MOSS heeft op dit moment geen voorzieningen voor risicoanalyse. Ook is er geen goede aansluiting op de door de Belastingdienst nagestreefde IT-architectuur.
- Er zijn zowel vertragingen als budgetoverschrijdingen opgetreden tijdens de ontwikkeling en implementatie van het MOSS-systeem.

Ten aanzien van het informatiesysteem MOSS concluderen we dat het huidige systeem de handhaving van de btw-verplichtingen voor Nederland als lidstaat van verbruik niet of





nauwelijks ondersteunt. De Belastingdienst heeft voornemens om het MOSS-systeem robuust te maken, maar we concluderen dat de Belastingdienst op dit punt nog een lange weg heeft te gaan. In dat verband is het van belang dat er ingrijpende wijzigingen zijn voorzien in het btw-stelsel per 2021. Die houden onder andere een aanzienlijke uitbreiding van de toepassing van het One-Stop-Shop-systeem in.

## 5.2 Onze aanbevelingen

De handhaving van de naleving van btw-verplichtingen bij grensoverschrijdende digitale dienstverlening moet worden versterkt. Dit is om drie redenen nodig:

- De handhaving en het toezicht van de Belastingdienst op btw-verplichtingen zijn voor de rol van lidstaat van verbruik nog niet gestructureerd ingericht. Dit betreft onder meer de detectie van niet-aangegeven omzet, de risicoanalyse van btw-aangiften en de matching van btw-aangiften en -betalingen.
- Het huidige MOSS-systeem heeft nog geen volwaardige functionaliteit en levert geen bestuurlijke of managementinformatie op. Het systeem is ontoereikend voor de financiële verantwoording en moet robuust worden gemaakt, mede met het oog op de voorziene groei in het gebruik van het systeem.
- Er zijn nog geen protocollen voor de toepassing van handhavingsinstrumenten ten behoeve van de samenwerking tussen lidstaten van verbruik en lidstaten van registratie.

Bovenstaande overwegingen brengen ons tot de volgende concrete aanbevelingen voor de staatssecretaris van Financiën.

**Aanbeveling 1:** Zorg vanuit de positie van Nederland als lidstaat van verbruik voor een gestructureerde inrichting van de handhaving en het toezicht op btw-verplichtingen bij grensoverschrijdende digitale dienstverlening. Daarbij gaat het in het bijzonder om de volgende elementen:

- het door middel van internetresearch detecteren van digitale dienstverlening aan Nederlandse afnemers waarbij niet is voldaan aan btw-verplichtingen, en het gebruik van informatie van betaaldiensten als contra-informatie (waarbij moet worden gezien of eventuele wettelijke belemmeringen kunnen worden weggenomen);
- het uitwisselen van signalen met de belastingautoriteiten van andere EU-lidstaten;
- het uitvoeren van risicoanalyses op btw-aangiften aan de hand van een daarop toegesneden risicoanalysemodel;
- de matching en beoordeling van btw-aangiften en -betalingen, inclusief vervolgcacties op het terrein van heffing en/of invordering, als daar aanleiding toe is.



Aanbeveling 2: Zet de initiatieven van de Belastingdienst door om de minimale functionaliteit van het MOSS-systeem aan te vullen, zodat een volwaardig systeem ontstaat dat eveneens de voorzienbare forse toename van het aangiftevolumen vanaf 2021 aankan. Zorg ervoor dat daarbij (op termijn) de aansluiting op de IT-ontwerpprincipes van de Belastingdienst wordt gerealiseerd.

Uitbreiding van de functionaliteit van MOSS is met name nodig op de volgende punten:

- de geautomatiseerde ondersteuning van de handhaving en het toezicht ten behoeve van de matching van aangiften en betalingen, risicoanalyse, signalering van afwijkingen en vervolgacties naar aanleiding daarvan;
- het opleveren van bestuurlijke en managementinformatie en het creëren van een solide basis voor de financiële verantwoording.

Aanbeveling 3: Neem (via de Nederlandse inbreng op EU-niveau) initiatieven om de internationale samenwerking met buitenlandse belastingautoriteiten te verbeteren ten behoeve van de handhaving van btw-verplichtingen bij grensoverschrijdende digitale dienstverlening. Dit kan onder meer door te bevorderen:

- dat protocollen tot stand komen voor de wederzijdse bijstand tussen lidstaten van verbruik en lidstaten van registratie bij de toepassing van controle- en handhavinginstrumenten;
- dat instrumenten zoals gezamenlijke onderzoeken worden ingezet die eraan kunnen bijdragen dat de handhavingslasten voor de verschillende EU-lidstaten in evenwicht zijn met de handhavingsbelangen en -mogelijkheden.



## 6 Reactie en nawoord

Van de staatssecretaris van Financiën ontvingen we op 8 november 2018 een reactie op ons conceptrapport. In dit hoofdstuk geven we de reactie van de staatssecretaris integraal weer (zie § 6.1). Ons nawoord is opgenomen in § 6.2. De integrale brief van de staatssecretaris van Financiën is ook te vinden op onze website ([www.rekenkamer.nl](http://www.rekenkamer.nl)).

### 6.1 Reactie staatssecretaris van Financiën

“Bij brief van 11 oktober jl. zond u mij toe het rapport “Btw op grensoverschrijdende digitale diensten; handhaving door de Belastingdienst”. Graag maak ik van de gelegenheid gebruik om op dit rapport te reageren.

#### Algemeen

Alvorens in te gaan op de conclusies en aanbevelingen van de Algemene Rekenkamer wil ik een algemeen beeld geven van de uitvoering van de btw-heffing op grensoverschrijdende digitale diensten. De Belastingdienst voert sinds 2015 de wettelijke vereiste EU-regeling uit inzake heffing van btw op grensoverschrijdende digitale diensten en de bijbehorende systematiek van de zogenaamde mini-one-stop-shop (MOSS). Dit gebeurt deels door middel van geautomatiseerde voorzieningen en deels via handmatige uitvoeringsactiviteiten. De thans ingerichte bedrijfsprocessen worden (deels handmatig) als een keten volledig uitgevoerd. Dit betreft het registreren van de ondernemer, het doen van een MOSS btw-melding tot aan het betalen voor de Nederlandse deelnemers en ontvangen vanuit andere Europese lidstaten. Het aantal deelnemers aan de MOSS regeling is op dit moment relatief klein ten opzichte van wat de Belastingdienst gewend is in andere massale processen, waardoor de huidige inrichting werkbaar is. In de afgelopen drie jaar is in totaal via de Nederlandse Belastingdienst bijna € 1 miljard ontvangen en overgemaakt aan andere EU-lidstaten na inhouding van de wettelijke retentie. Nederland heeft als lidstaat van verbruik in de afgelopen drie jaar ruim € 0,3 miljard ontvangen vanuit andere EU-lidstaten. In het voorjaar 2018 is mede in het licht van uitbouw van de EU-systematiek per 2021 een technisch onderzoek verricht naar de huidige MOSS voorziening. Naar aanleiding hiervan zijn maatregelen genomen om de MOSS voorziening stabiel en robuust te maken om daarmee de beoogde Europese uitbreiding van MOSS naar de one-stop-shop (OSS) in 2021 tijdig, betrouwbaar en correct door een geautomatiseerd transactiesysteem uit te kunnen voeren. De verwachting is dat het aantal deelnemers aan de regeling OSS sterk zal toenemen. Met het bovenstaande wordt ook invulling gegeven aan de bevindingen van de ADR in de afgelopen drie jaren.



Het betreft de volgende voorgenomen activiteiten waar het gaat om de geautomatiseerde voorzieningen:

- 2019: (M)OSS operationeel stabiel, gegevens op orde, voldoen aan benodigde functionaliteiten, waaronder financiële verantwoording;
- 2020: (M)OSS operationeel robuust wat betreft volume en performance, in elk geval voldoen aan benodigde functionaliteit voor EU btw e-commerce 2021;
- 2021: doorontwikkelen en optimaliseren van de gehele functionaliteit OSS; in samenwerking met de Douane wordt ook de i-OSS (import OSS) ontwikkeld.

In het voorjaar van 2018 is tevens opdracht gegeven om een handhavingsaanpak te ontwikkelen en in te richten voor de huidige MOSS-regeling, inclusief de voorgenomen wijzigingen voor 2019 die onderdeel uitmaken van het pakket Belastingplan 2019. De horizon van die handhavingsaanpak reikt, in verband met de voorziene implementatiedatum van EU btw E-commerce, tot aan 2021. Die aanpak wordt nu uitgewerkt. Daarin zijn de drie componenten van de handhavingsbrief uit 2017 (proactief, preventief en reactief) als pijlers opgenomen. Uit deze handhavingsaanpak volgen ook de wensen en eisen ten aanzien van de geautomatiseerde voorzieningen MOSS om die aanpak te ondersteunen. Voorts is in Benelux-verband gezamenlijk de handhavingsaanpak opgezet. Daartoe is een zogenaamde toezichtsmatrix MOSS ontwikkeld. Tot slot is een project gestart om de handhavingsaanpak te ontwikkelen ten aanzien van de regeling EU btw e-commerce (OSS en i-OSS) die per 2021 in gaat. Dit gebeurt in samenwerking met de Douane. De hierboven beschreven acties passen binnen, en geven mede invulling aan, de aanbevelingen die de ARK heeft gedaan.

Ik onderschrijf de opvatting van de Algemene Rekenkamer dat de e-commerce, waartoe de grensoverschrijdende digitale diensten behoren, een steeds groter deel van de economie beslaat en daarmee een steeds groter belang vormt voor de belastingopbrengsten. Daarbij komt dat de sector e-commerce specifieke kenmerken heeft die handhaving van de fiscale verplichtingen bemoeilijken.

Ik onderschrijf dan ook de conclusies in het rapport van de Rekenkamer met betrekking tot de handhaving bij grensoverschrijdende digitale diensten. Het is mijn ambitie om tot een optimaal niveau van handhaving op naleving van de fiscale verplichtingen binnen de e-commerce te komen. Deze ambitie heb ik ook uitgesproken in de Fiscale Beleidsagenda die in februari 2018 aan de Tweede Kamer is gezonden. Dat is overigens niet alleen een nationale aangelegenheid. Het vereist ook samenwerking op EU-niveau en zelfs mondiaal niveau om tot een sluitend geheel van handhavingsactiviteiten te komen, zoals ook de



Rekenkamer terecht constateert. Vanuit deze achtergrond reageer ik op elk van de drie aanbevelingen.

### **Verbetering van de handhavingspositie van Nederland als land van verbruik**

Ik neem de aanbevelingen van de Rekenkamer op dit punt over. Hierbij is van belang dat per 2021 de heffing van btw voor afstandsverkoop binnen de EU en vanuit derde landen naar de EU zal wijzigen. In dat kader wordt zoals geschetst thans binnen de Belastingdienst via een separaat project gezien welke voorzieningen in het toezicht nodig zijn voor een robuuste handhaving van de nieuwe regelgeving. De ervaringen met het huidige systeem voor grensoverschrijdende digitale diensten worden daarbij betrokken. Het implementatiewetsvoorstel zal in 2019 aan de Tweede Kamer worden gezonden. Bij de implementatie van de regelgeving zullen de aanbevelingen worden meegenomen en waar nodig zal hieraan in de uitvoeringsparagraaf van het wetsvoorstel aandacht worden geschonken.

### **Doorontwikkeling functionaliteit MOSS bij grensoverschrijdende digitale diensten**

Ik begrijp de zorg van de Rekenkamer over de MOSS functionaliteit en ik neem de aanbevelingen ter zake over. Zoals hiervoor geschetst zijn al in het voorjaar van 2018 maatregelen genomen voor verbetering van de huidige geautomatiseerde voorzieningen MOSS ten behoeve van onder andere de financiële verantwoording. De komende wijzigingen per 2021 vereisen dat de uitbreiding van de functionaliteit van MOSS zoals geschetst door de Rekenkamer wordt gerealiseerd. Ook dit is inmiddels binnen de Belastingdienst door de projectleiding MOSS actief opgepakt en wordt bij de voorbereiding van de wijzigingen per 2021 meegenomen. Voor eind 2018 zullen de interne opdrachten aan de ontwikkelorganisatie aan het management van de Belastingdienst ter goedkeuring worden voorgelegd. Inmiddels worden de concrete voorbereidingen getroffen om het projectplan uit te voeren.

### **Internationale samenwerking**

De introductie van de systematiek van de MOSS per 2015 heeft een verdieping aangebracht in de administratieve samenwerking binnen de EU door middel van wettelijke afspraken over de rol van elk van de lidstaten bij registratie, aangifte doen en afdragen van btw voor grensoverschrijdende digitale diensten. Nederland is voorstander van dergelijke afspraken over samenwerking met het oog op de effectiviteit van de heffing van btw en vermindering van de administratieve lasten voor ondernemingen. Zo heeft Nederland op uitvoeringsniveau ook initiatief genomen voor het gebruik van de zogenaamde transactie netwerk analyse (TNA) binnen de EU, dat begin 2019 wordt uitgerold. Hiermee wordt informatie uit verschillende lidstaten op een geavanceerde wijze gecombineerd voor een beter inzicht in de betrokkenheid van ondernemingen bij btw-fraude. Inmiddels is recent in



Samenvatting	1	2	3	4	5	6	Bijlagen
--------------	---	---	---	---	---	---	----------

de EU een politiek akkoord bereikt over wijzigingen in de Verordening administratieve samenwerking (EU 904/2010) om tot een betere wettelijke inbedding van gezamenlijke onderzoeken naar btw-fraude te komen.

Nederland zal zich blijvend inzetten om de samenwerking op EU-niveau te bevorderen en daarmee grensoverschrijdende handhavingsactiviteiten op een hoger plan te brengen.

Nederland ondersteunt in dit kader dan ook initiatieven vanuit de Europese Commissie om tot nadere guidelines te komen en best practices in beeld te brengen.”

## 6.2 Nawoord

Met instemming constateren we dat de staatssecretaris van Financiën onze conclusies en aanbevelingen overneemt en we vertrouwen erop dat hij in lijn daarmee handelt.





## Bijlagen

- 1 Afkortingen
- 2 Onderzoeksverantwoording
- 3 Literatuur
- 4 Noten



## Bijlage 1 Afkortingen

Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
CPB	Coördinatiepunt Btw-fraude
EHI	Expertisecentrum Handhaving en Intelligence
ESS	Eén Stop Shop
EU	Europese Unie
FIOD	Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst
ICT	Informatie- en Communicatie Technologie
IED	Inning Europese Diensten
ISC	Internet Service Centrum
IT	Informatietechnologie
LEO	Logistiek Europese Omzetbelasting
MLC	Multilaterale Controle
MOSS	<i>Mini One Stop Shop</i>
MSCON	<i>Member State of Consumption</i> (lidstaat van verbruik)
MSID	<i>Member State of Identification</i> (lidstaat van registratie)
NETP	<i>Non-European Taxable Person</i>
NL	Nederland
OB	Omzetbelasting
UCA	Unit Concerncontrol & Analyse
VAT	<i>Value Added Tax</i>
VOES	<i>VAT on Electronic Services</i>





## Bijlage 2 Onderzoeksverantwoording

### Onderzoeksopzet

#### *Probleemstelling/onderzoeksvragen*

Ons onderzoek is erop gericht om na te gaan in hoeverre de Belastingdienst sinds 2015 de naleving van btw-verplichtingen bij grensoverschrijdende digitale dienstverlening handhaaft, in het bijzonder bij toepassing van het MOSS-systeem.

Meer specifiek hebben wij gekeken in hoeverre de Belastingdienst de naleving van btw-verplichtingen door (digitale) dienstverleners handhaaft om:

- zich te registreren voor belastingplicht (hetzij in Nederland, hetzij in MOSS voor aangifte in een andere lidstaat van de EU);
- tijdig, juist en volledig btw-aangifte te doen; en
- tijdig en volledig hun belastingschuld te betalen.

#### *Begrippen*

Tenzij anders aangegeven, sluit ons gebruik van fiscale begrippen aan op de definities van de Belastingdienst en de (Europese) wet- en regelgeving.

Om verwarring te voorkomen tussen de begrippen 'elektronische dienstverlening' en 'langs elektronische weg verrichte diensten', die beide voorkomen in de Btw-richtlijn van de EU, hanteren we in dit onderzoek de uitdrukking 'digitale diensten' om de diensten aan te duiden die van belang zijn voor het MOSS-systeem.

#### *Normen*

Onze norm voor de handhaving van de registratieplicht is dat de Belastingdienst instrumenten inzet om te voorkomen dat digitale diensten aan Nederlandse consumenten worden verleend, zonder te voldoen aan btw-verplichtingen. Zulke instrumenten kunnen zijn: internetresearch en benutting van fiscale inlichtingen, en/of informatie van buitenlandse belastingautoriteiten.

Voor de tijdige, juiste en volledige btw-aangifte is onze eerste norm dat de Belastingdienst de tijdigheid van de btw-aangifte van de geregistreerde dienstverleners controleert en zo nodig actie onderneemt bij niet-tijdige aangifte. Onze tweede norm is hier dat de Belastingdienst een risicoanalyse/-selectie uitvoert op de ontvangen aangiften en op basis daarvan controles uitvoert en/of informatieverzoeken uitzet bij de belastingautoriteiten van andere landen.



Voor de tijdige en volledige betaling luiden onze normen dat de Belastingdienst:

- per tijdvak vaststelt of dienstverleners de door hen verschuldigde btw betalen overeenkomstig de (eventueel gecorrigeerde) aangifte;
- de voor andere EU-lidstaten bestemde btw correct afdraagt (rekening houdend met de toegestane retentie);
- controleert dat de belastingautoriteiten van andere landen de aan Nederland verschuldigde btw correct afdragen;
- bij onvolledige en/of niet tijdige betaling actie onderneemt.

### Onderzoeksactiviteiten

Ter beantwoording van de onderzoeksvragen hebben we relevante (beleids)documenten bestudeerd en interviews gehouden met functionarissen van de Belastingdienst en van het Ministerie van Financiën, onder andere van het Expertisecentrum Handhaving & Intelligence (waaronder het Internet Service Centrum), het kantoor Buitenland, de Centrale Administratie, het Centrum voor ICT, de Projectboard MOSS, het Directoraat-generaal Belastingdienst (cluster Uitvoeringsbeleid en cluster Fiscaliteit), de FIOD en de Auditdienst Rijk.

Om kwantitatieve gegevens over de MOSS-aangiften (zowel vanuit de MSID- als de MSCON-rol) te verkrijgen, hebben wij data-analyses toegepast op gegevens die de Belastingdienst (Unit Concerncontrol & Analyse) via systeemquery's heeft verzameld. De query's zelf hebben wij overigens niet op juistheid getoetst. Wij hebben ons bij deze analyse gericht op de aangiftegegevens vanaf het eerste kwartaal van 2015 tot en met het laatste kwartaal van 2017.

### Onderzoek EU-rekenkamers

De Algemene Rekenkamer werkt op het terrein van de btw samen met de rekenkamers van andere EU-lidstaten in het kader van de VAT Working Group. Bij de beantwoording van onze onderzoeksvragen hebben we onze bevindingen waar mogelijk vergeleken met die van EU-rekenkamers, die eveneens op dit terrein onderzoek doen of hebben gedaan.



## Bijlage 3 Literatuur

Algemene Rekenkamer (2016). *Handhavingsbeleid Belastingdienst*. 30 november 2016. Den Haag: eigen beheer. Gepubliceerd door de Tweede Kamer op 11 september 2017 als bijlage bij Kamerstuk 31 066 nr. 319 (blg-791953). Te raadplegen op [www.rekenkamer.nl](http://www.rekenkamer.nl).

Belastingdienst (2017). *End of project Report (EPR): Mini-One-Stop-Shop Plateau 1, V1.0*. Utrecht: eigen beheer.

Belastingdienst/Expertisecentrum Handhaving en Intelligence (2017a). *Memo Handhaving en uitvoering e-commerce*. Utrecht: eigen beheer.

Belastingdienst/Expertisecentrum Handhaving en Intelligence (2017b). *Rapport Handhaving en toezicht Belastingdienst op e-commerce, bijlage 1*. Utrecht: eigen beheer.

Belastingdienst/Limburg (2011). *Eindrapport project: 9184 VOES find NETP'S (Vat On E-Services find Non European Taxable Person)*. Heerlen: eigen beheer.

Belastingdienst/Unit Concerncontrol & Analyse, UCA (2017). *Financiële rapportage Omzetbelasting, verslagmaand april 2017*. Apeldoorn: eigen beheer.

Bundesrechnungshof (2014). *Spring report 2014 on federal financial management in 2013*. Te raadplegen op: [www.bundesrechnungshof.de](http://www.bundesrechnungshof.de).

Bundesrechnungshof (2016). *Bundesrechnungshof-Präsident Scheller: 'das internet ist eine grosse Steueroase'*. Handelsblatt GmbH, 12-12-2016.

CASE (2016). *Study and reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, 2016 final report*. Taxud/2015/CC/131.

Deloitte (2015). *VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation Final report – Lot 1 Economic analysis of VAT aspects of e-Commerce*. Brussel: European Commission / Directorate-General for Taxation and Customs Union (DG TAXUD).





Deloitte (2016a). *VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation Final report –Lot 2 Analysis of costs, benefits, opportunities and risks in respect of the options for the modernisation of the VAT aspects of cross-border e-Commerce*. Brussel: European Commission / Directorate-General for Taxation and Customs Union (DG TAXUD).

Deloitte (2016b). *VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation Final report –Lot 3 Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop*. Brussel: European Commission / Directorate-General for Taxation and Customs Union (DG TAXUD).

Europese Commissie (2013a). *Gids voor het mini-éénloketsysteem van de btw*. Brussel: Europese Commissie / Directoraat-Generaal Belastingen en douane-unie / Indirecte belastingen en fiscaal beheer.

Europese Commissie (2013b). *Information for businesses signing up for the Mini One-Stop Shop (MOSS). Additional guidelines – auditing under the MOSS*. Brussel: European Commission / Directorate-General for Taxation and Customs Union (DG TAXUD).

Europese Commissie (2015). *Mededeling van de Commissie over een strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa*. COM(2015) 192 final. Brussel: Europese Commissie.

Europese Commissie (2016). *Mededeling van de Commissie over een actieplan betreffende de btw. Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - Tijd om knopen door te hakken*. COM(2016) 148 final. Brussel: Europese Commissie.

Europese Commissie (2017). *Gewijzigd voorstel voor een Verordening van de Raad tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 wat betreft maatregelen ter versterking van de administratieve samenwerking op het gebied van de btw*. 30.11.2017. COM(2017) 706 final. Brussel: Europese Commissie.

Europese Commissie (2018). *Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten*. COM(2018) 329 final. Brussel, Europese Commissie.





Europese Unie (2002). *Richtlijn 2002/38/EG van de Raad tot wijziging, voor een gedeelte tijdelijk, van Richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook op radio- en televisieomroepdiensten*. Brussel: Europese Unie.

Europese Unie (2010). *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)*. Brussel: Europese Unie.

Europese Unie (2017). *Verordening 2017/2454 van de Raad tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde*. Brussel: Europese Unie.

Fiscalis Project Group 38 (2016). *On control of electronic commerce*.

Lithuanian National Audit Office (2015). *Executive summary of the public audit report Electronic commerce control, 30 April 2015 No. VA-P-60-12*. Te raadplegen op : [www.vkontrolė.lt](http://www.vkontrolė.lt).

Software Improvement Group (2018). *Eindrapport software risk assessment voor de Belastingdienst op MOSS*. Amsterdam: SIG.

Tweede Kamer (2018). *Jaarrapportage Bedrijfsvoering Rijk 2017*. Gepubliceerd door de Tweede Kamer op 16 mei 2018 als bijlage bij Kamerstuk 31 490 nr. 239 (blg-841883). Tweede Kamer, vergaderjaar 2017–2018.



## Bijlage 4 Noten

1. Het gaat daarbij om niet-belastingplichtige afnemers, zoals particulieren.
2. Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 6h.
3. Het land van de afnemer is sinds 2015 dus bepalend voor de vaststelling van de 'plaats van dienst'.
4. In sommige documenten van de Belastingdienst is dit systeem ook wel aangeduid als M1SS. Ten behoeve van de eenduidigheid hanteren we in dit rapport steeds de afkorting MOSS.
5. Er gelden specifieke bepalingen voor ondernemingen die in één of meer lidstaten 'vaste inrichtingen' hebben, maar die bepalingen laten we in het kader van dit onderzoek buiten beschouwing.
6. Binnen MOSS wordt onderscheid gemaakt tussen aangiften en meldingen. Een Nederlandse onderneming kan via MOSS melding doen van zijn omzet in andere EU-lidstaten, met Nederland als lidstaat van registratie. Als een onderneming uit een andere EU-lidstaat diensten levert aan afnemers in Nederland (Nederland als lidstaat van verbruik), doet hij aangifte in MOSS. Omwille van de eenduidigheid hanteren we in dit rapport steeds het begrip aangifte.
7. De retentieregeling is voornamelijk tot stand gekomen om lidstaten die door de nieuwe systematiek minder btw zouden gaan ontvangen enigszins tegemoet te komen in de eerste vier jaar dat de nieuwe regeling van kracht zou zijn. Om administratieve lasten te beperken is besloten om vanaf 2019 geen inhoudingen meer toe te passen.
8. Het betreft hier voorstellen tot aanpassing van enkele EU-richtlijnen uit voorgaande jaren, te weten: de btw-richtlijn 2006/112, de btw-uitvoeringsverordening 282/2011 en de verordening voor administratieve samenwerking en bestrijding van btw-fraude (EU 904/2010).
9. Op grond van Verordening (EU) nr. 2017/2454, die wijzigingen aanbrengt in Verordening (EU) nr. 904/2010.
10. Bij afstandsverkopen van goederen met een waarde boven € 150 moet namelijk een reguliere aangifte worden gedaan in verband met invoerrechten.
11. Europese Unie (2010), overweging 7.
12. Europese Unie (2010), artikel 7, lid 4.
13. Europese Unie (2010), artikel 13, lid 1b en c.
14. Europese Unie (2010), artikel 40.
15. Als een lidstaat van registratie heeft bepaald dat geregistreerde ondernemingen in een andere valuta dan de euro moeten betalen, moeten de betaalde bedragen worden omgezet in euro tegen de op de laatste dag van de aangifteperiode geldende



wisselkoers. De omwisseling vindt plaats volgens de wisselkoersen die de Europese Centrale Bank voor die dag heeft bekendgemaakt of, als er die dag geen bekendmaking heeft plaatsgevonden, op de eerstvolgende dag van bekendmaking.

16. Zoals in hoofdstuk 1 toegelicht hebben de EU-lidstaten voor de jaren 2015 tot en met 2018 afgesproken dat een retentiepercentage wordt toegepast op de afdrachten van de lidstaat van registratie aan de lidstaten van verbruik (30% in 2015 en 2016 en 15% in 2017 en 2018). Vanaf 2019 wordt geen retentie meer toegepast. Op de btw die valt onder de non-EU-regeling is geen retentie van toepassing.
17. Europese Unie (2010), artikel 41, lid 2.
18. Andere EU-lidstaten kunnen bij de invordering wel bijstand verlenen op grond van Richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010. Zie ook hoofdstuk 3.
19. MOSS bestond toen nog niet, maar er werd voor non-EU-ondernemingen gebruikgemaakt van een systeem dat te beschouwen is als de voorloper van MOSS: VAT on Electronic Services (VOES), dat in juli 2003 was ingevoerd (Europese Unie, 2002).
20. De zoekopdrachten werden uitgevoerd door een gespecialiseerd onderdeel van het EHI, te weten het Internet Service Centre (ISC) (Belastingdienst/Limburg, 2011).
21. Eurofisc is een platform voor uitwisseling van inlichtingen tussen EU-lidstaten om de multilaterale samenwerking bij de bestrijding van btw-fraude te bevorderen en te vergemakkelijken.
22. VOES: VAT on Electronic Services. Dit systeem werd in juli 2003 ingevoerd (Europese Unie, 2002) en is gebruikt tot in 2015 MOSS werd geïntroduceerd. Zie ook § 3.1.
23. Matching betreft het vaststellen van de aansluiting tussen de btw-aangiften en -betalingen.
24. Daarnaast is er nog het aan MOSS gerelateerde verantwoordingsproces. Dit betreft de boekhouding van de financiële stromen rond MOSS, ondergebracht in het systeem SAP.

### **Voorlichting**

Afdeling Communicatie  
Postbus 20015  
2500 EA Den Haag  
telefoon (070) 342 44 00  
voorlichting@rekenkamer.nl  
www.rekenkamer.nl

### **Omslag**

Ontwerp: Corps Ontwerpers  
Foto: iStock

Den Haag, december 2018

